

DIE VERFASSUNGSRECHTLICHE
ZULÄSSIGKEIT
RÜCKWIRKENDER STEUERGESETZE

von

PETER LÖHLEIN

1964



Digitized by the Internet Archive
in 2026

DIE VERFASSUNGSRECHTLICHE ZULÄSSIGKEIT

RÜCKWIRKENDER STEUERGESETZE

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer
Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu München

vorgelegt von
Peter Löhlein

1964



Referent: Prof. Dr. Theodor Maunz

Korreferent: Prof. Dr. Hans Spanner

Tag der mündlichen Prüfung: 22. Dezember 1964

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Kapitel: Einführung und begriffliche Abgrenzungen	
§ 1: Einleitung	
I. Vorbemerkung	1
II. Aufgabe	2
III. Systematik und Abgrenzung	
1). Die Systematik der Prüfung	6
2) Abgrenzung	9
§ 2: Anmerkung zur geschichtlichen Entwicklung	10
§ 3: Der Begriff "Rückwirkung"	
I. Begriffsbestimmung	13
II. Die Unterscheidung echte und unechte Rückwirkung	18
1) Die unechte Rückwirkung	19
2) Die echte Rückwirkung	22
3) Die Abgrenzung der echten von der unechten Rückwirkung	
A) Grund für das Erfordernis der Abgrenzung	23
B) Das Merkmal des abgeschlossenen Tatbestands und seine Bestimmung im Einzelfall	
a) Bedeutung des Begriffs	24
b) Ausgangspunkt der Begriffsbestimmung	25
III. Anwendung auf gerichtlich entschiedene Beispielsfälle	49
§ 4: Die begünstigende Rückwirkung	
I. Die ausschließliche Begünstigung	56
II. Die Begünstigung, die gleichzeitig mit einer Belastung verbunden ist	64
§ 5: Die möglichen Formen für die Rückwirkungsanordnung in Steuergesetzen	67

§ 6: Die Interessenlage bei der
beabsichtigten Rückwirkung

I. Die geschäftsmässigen Motive
für die rückwirkende Belastung

1) Wirtschaftspolitische Gründe	26
2) Möglichkeit einer sofortigen unternehmerischen Reaktion	28
3) Die eigene Kapitalanlage	28
4) Die Bedeutung von Krediten	24
5) Die Bedeutung technischer Mittel	28
6) Fortschritt oder nachträgliche Korrektur	28
7) Die eigene Übernehmbarkeit	28
8) Die Interessenlage bei weiterer Rückwirkung	27

II. Die durch die rückwirkende Gesetz-
gebung veränderte Interessenlage der
Gesellschaft

1) Die Rückwirkungsfrage auf die die den die Gesellschaft	28
2) Die Rückwirkungsfrage auf die erlebten Zeit	28
3) Rückwirkung bei Gesetzgebung gesetz	28
4) Interessenlage bei Wiederent- stehung rückwirkender Verord- nungen	28

III. Abklärung der fehlenden Anwen-
dungsbereiche auf die Interessenlage

20

§ 7: Das Verbot rückwirkender Gesetze als
eine des "materiellen Rechts"

24

2. Kapitel: Das Gesetz und die einzelnen
Gesetzgebungsorgane als gesetz-
gebend

§ 8: Das Gesetz als Gesetzgebungs-
gesetz

28

§ 9: Das Gesetz als Gesetzgebungs-
gesetz - Artikel 1 Abs. 1 GG

100

	Seite
I. Die Grundrechtsqualität des Art. 2 Abs.1 GG	102
II. Der Begriff "verfassungsmäßige Ordnung"	106
§ 10: Rückwirkende Steuergesetzgebung im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz (Art.3 Abs.1 GG)	
I. Der sachliche Gehalt des Gleichheitsgrundsatzes	115
II. Die Anwendung des Gleichheitssatzes auf rückwirkende Steuergesetze	
1. Die materiell-rechtlich bedingte Ungleichheit	
a) Bei rückwirkenden Stichtagsgesetzen	119
b) Bei rückwirkenden Klauselgesetzen	120
2. Die ungleiche Behandlung aus formellen Gründen	122
§ 11: Rückwirkende Steuergesetze und die Eigentumsgarantie des Artikel 14 Absatz 1 und 3 GG	
I. Das Vermögen als Gegenstand der Enteignung	127
II. Die Steuer als Mittel der Enteignung	
1. Der Einzelakt als Voraussetzung	128
2. Der durch Art. 14 GG geschaffene Schutzbereich gegenüber der Öffentlichen Hand	129
3. Begriffliche Bedenken bei der Entziehung von Mitteln durch Besteuerung	132
4. Sonstige begriffliche Bedenken	135
III. Ergebnis	136
§ 12: Die Anwendung von Artikel 103 Abs. 2 GG	137
I. Der generelle Umkehrschluß	138
II. Die direkte Anwendung von Artikel 103 Absatz 2 GG	139

	Seite
III. Die analoge Anwendung von	
Art. 103 Abs. 2 GG	141
1. Die ethymologische Begründung	142
2. Art. 103 Abs.2 als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsge- dankens	142
IV. Der eingeschränkte Umkehrschluß	144
§ 13: Der Verstoß gegen die Grundsätze der Rechtslogik	146
3. Kapitel: Das Rechtsstaatsprinzip als Grenze zulässiger Rückwirkung	
§ 14: Inhalt des Begriffs und Erscheinungs- formen des Rechtsstaatsprinzips	
I. Der Inhalt des Begriffs "Rechtsstaat"	154
II. Die Forderungen des Rechtsstaats beim Erlaß von Gesetzen (= Er- scheinungsformen des Rechtsstaats im Bereich der Gesetzgebung)	157
§ 15: Rückwirkende Steuergesetze und der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung	160
§ 16: Der Verstoß gegen das Prinzip der Gewaltenteilung	
I. Das rückwirkende Steuergesetz als "Einzelgesetz"	
1) Das "Maßnahmegesetz"	166
2) Die Unterarten der Einzel- gesetze	
a) Zweck- oder Anlaßgesetze	168
b) Einzelpersonengesetze	169
c) Einzelfallgesetze	170
d) Zeitgesetze	171
3) Die Anwendung der Begriffe auf rückwirkende Steuergesetze	
a) Bei Stichtagsgesetzen	172
b) Bei Klauselgesetzen	174
4) Die rechtlichen Konsequenzen der Einteilung	176

	Seite
a) Für Maßnahmegesetze im allgemeinen	177
b) Bei Einzelpersonengesetzen	178
c) Bei sonstigen Maßnahmege- setzen	181
5) Zusammenfassung	183
II. Die Abänderung rechtskräftig abge- schlossener Sachverhalte durch rückwirkende Steuergesetze als Verstoß gegen das Gewaltenteilungs- prinzip	185
§ 17: Rückwirkende Steuergesetze und das Prinzip von Treu und Glauben	190
§ 18: Der Grundsatz der Rechtssicherheit als Zulässigkeitsmaßstab rückwirkenden Steuergesetze	
I. Ausgangspunkt und erste Konkreti- sierung	195
II. Die Bedeutung und der Inhalt des Grundsatzes der Rechtssicherheit	
1) Der Inhalt des Grundsatzes	195
2) Der Vertrauensgrundsatz bei Steuergesetzen	198
3) Die Auswirkung rückwirkender Steuergesetze	200
4) Die Folgen der Auswirkungen	202
5) Abweichende Ansichten	203
4. Kapitel: Der Interessenkonflikt bei rückwirkenden Steuergesetzen und seine Lösung	
§ 19: Das Verhältnis der beteiligten In- teressen zueinander	
I. Ihre Stellung nach der Wertordnung des Grundgesetzes	205
II. Die Beschränkung des gesetzgebe- rischen Ermessens	215
III. Das Willkürverbot als Zulässig- keitsschranke	217

	Seite
§ 20: Die möglichen Fallgestaltungen und die Ergebnisse der Abwägung im einzelnen	
I. Das Gesetz entbehrt des rechtfertigenden Grundes	219
II. Die Vorhersehbarkeit der Rückwirkung	
1) Allgemeines	220
2) Die Vorhersehbarkeit bei "Zeitabschnittsregelungen"	229
III. Die einzelnen Rechtfertigungsgründe für die Rückwirkung	
1) Der Finanzbedarf der Öffentlichen Hand und die bessere Überschaubarkeit	232
2) Gründe der Wirtschaftslenkung	236
3) Die "gerechte Lösung" als Rechtfertigungsgrund und das Verhältnis von materieller Gerechtigkeit zur Rechtssicherheit	
a) Ausgangspunkt	241
b) Die Bedeutung des Verhältnisses von Rechtssicherheit und materieller Gerechtigkeit für die Interessenkollision, wenn das rückwirkende Gesetz auch rechtlich abgeschlossene Fälle ergreift	
aa) Die grundsätzliche Situation	242
bb) Das Ergebnis der Interessenabwägung	244
c) Die übrigen Fälle	247
4) Die Klarstellung sowie die Beseitigung von Mißständen und von "ungeordneten Schwebebeständen", insbesondere nach Nichtigerklärung einer Norm	248
a) Die Klarstellung	249
b) Die Beseitigung von Folgen befürchteter oder festgestellter Verfassungswidrigkeit	250
aa) Bei festgestellter Nichtigkeit	251

	Seite
bb) Bei befürchteter Verfassungswidrigkeit	254
5) Die wirtschaftlich unbedeutende Belastung als Rechtfertigungsgrund	256
6) Der "Notstand" als Rechtfertigungsgrund	259
7) Sonstige "sachliche Rechtfertigungsgründe"	261
§ 21: Die Interessenlage bei der "unechten Rückwirkung"	264
§ 22: Sonstige Einzelfragen	
I. Notwendigkeit einer Häufung von Gründen, die für die Zulässigkeit sprechen	268
II. Der Erlaß rückwirkender Verordnungen	269
III. Die Folgen unzulässiger Rückwirkungsanordnungen	271
§ 23: Das Gewolltsein der zulässigen Rückwirkung	272
§ 24: Zusammenfassung	
I. Das Ergebnis der Untersuchung	274
II. Der Vorschlag einer gesetzlichen Regelung	276

Abkürzungsverzeichnis

(Soweit Abkürzungen hier nicht aufgeführt sind, werden sie nach Kirchner, H. "Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache" Berlin 1957, abgekürzt)

BB	Betriebsberater (Verlagsort Heidelberg)
BSG	Bundessozialgericht
BK	Bonner Kommentar (herausgegeben von Abraham u.a. 1950)
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht vom 12.März 1951
DB	Der Betrieb (Düsseldorf)
DStR	Deutsche Steuer-Rundschau (bis 1961) Deutsches Steuerrecht (ab 1962)
DStZ A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
B	" " , Ausgabe B = Eildienst; (Heidelberg)
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau (Köln)
FMABl	Amtsblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen (München)
GG	Grundgesetz
JZ	Juristenzeitung (Tübingen)
HDSW	Handwörterbuch der Sozialwissenschaften (Stuttgart u.a.)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch (Köln)
Stbg	Die Steuerberatung (Bonn)
StW	Steuer und Wirtschaft (Aufsätze nach Spalten, Entscheidungen nach Nummern)
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau (Köln)
WM	Wertpapier-Mitteilungen
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Düsseldorf)
ZfgStaatsW	Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft (Tübingen)

- (L) bedeutet, daß eine Entscheidung an der angegebenen Fundstelle nur mit dem Leitsatz zitiert ist.
- Bd. bezeichnet den Band der amtlichen Entscheidungssammlung des jeweiligen Gerichts.

Einige häufiger zitierte Entscheidungen werden im folgenden mit mehreren Fundstellen aufgeführt, in der Arbeit aber nur mit dem Aktenzeichen oder der Fundstelle in der amtlichen Entscheidungssammlung bzw. dem Bundessteuerblatt zitiert.

- BVerfG Urteil vom 30.4.1952 - 1 BvR 14,25,167/52 -
Bd.1, S.264-281 = NJW 1952, S.865 f =
DÖV 1952, S.532 - 535 = MDR 1952, S.528-540
- BVerfG Beschluß vom 24.3.1953 - 1 BvR 102/51 -
Bd.2, S.237 ff = NJW 1953, S.1017 = BB 1953
S.496 = JZ 1953, S.502 ff = DStR 1953,
S.333
- BVerfG Beschluß vom 31.5.1960 - 2 BvL 4/59 -
Bd.11, S.139 ff = NJW 1960, S.1563 (L)
= BB 1960, S.955.
- BVerfG Beschluß vom 14.11.1961 - 2 BvL 15/59 -
Bd.13, S. 206 ff = BB 1962, S.709 =
StW 1962, Nr.62
- BVerfG Urteil vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59 -
Bd.13, S.261 ff., = NJW 1962, S.291 =
JZ 1962, S.536 = DÖV 1962, S.220 =
StW 1962, Nr.25 = BStBl 1962 I S.486 =
FMABl 1962, S.786 = BB 1962, S.25 =
DStZA 1962, S. 332 = BayVerwBl 1962, S.83
- BVerfG Urteil vom 19.12.1961 - 2 BvR 1/60 -
Bd.13, S.274 ff = JZ 1962, S.537 =
StW 1962, Nr.24
- BVerfG Urteil vom 19.12.1961 - 2 BvR 2/60 -
Bd.13, S. 279 ff = NJW 1962, S.292 =
StW 1962, Nr. 27 = BB 1962, S.25 =
HFR 1962, Nr.90 = FMABl 1962 S.790
- BVerfG Beschluß vom 14.3.1963 - 1 BvL 28/62 -
NJW 1963, S.851 ff = BB 1963, S.420 =
DStR 1962/63, S.366 f = FMABl 1963, S.524
(zitiert nach NJW)
- BVerwG Urteil vom 9.5.1960 - I C 55.59 -
Bd.10, S. 282 ff., = NJW 1960, S.1588 =
DVBl 1960, S.637.

- BFH Urteil vom 19.6.1951 - III 81/50 S -
Bd.56, S.59 = BStBl 1952 III S.25 = DB
1951, S.614 = StW 1952, Nr.90
- BFH Bescheid vom 4.12.1952 und Urteil vom
30.4.1953 - V 84/51 S - Bd.57, S.473 =
BStBl 1953 III S.183 = DStR 1953, S.306 =
StW 1953, Nr. 211 = FMABl 1953, S.493
= FR 1953, S.308 = DStZ B 1953, S.318
- BFH Urteil vom 19.12.1952 - III 213/51 U -
Bd.57, S.155 = BStBl 1953 III S.61 =
BB 1953, S.110 = DB 1953, S.204 = FR
1953, S.246 = FMABl 1953, S.184 = StW
1953, Nr.93 = DStZ B 1953, S.123
- BFH Urteil vom 9.6.1953 - I 34/53 S -
Bd.57, S.654 = BStBl 1953 III S.250 =
BB 1953, S.700 = DB 1953, S. 726 =
StW 1953, Nr. 202
- BFH Urteil vom 8.9.1953 - I 33/53 U -
Bd.58, S.70 = BStBl 53 III S.318=
BB 1953, S.907 = DB 1953, S.938 =
FMABl 1953, S.815 = StW 1954, Nr.26 =
DStZ B 1953, S.545
- BFH Urteil vom 6.10.1953 - I 64/53 U -
Bd.58, S.67 = BStBl 1953 III S.317 =
BB 1953, S.912 = DB 1953, S. 985 =
FMABl 1953, S.815 = StW 1954, Nr.23
- BFH Urteil vom 17.1.1958 - VI 53/57 U -
Bd.66, S.300 = BStBl 1958 III S.116
= BB 1958, S.259 = B 1958, S.356 =
StW 1959, Nr. 27 (L).
- BFH Urteil vom 14.2.1958 - III 45/57 U -
Bd.66, S.574 = BStBl 1958 III S.222 =
BB 1958, S.979 = StW 1959, Nr.93 (L)
- BFH Urteil vom 12.2.1960 - VI 176/59 U -
Bd.70 S. 404 = BStBl 1960 III S.174 =
BB 1960, S.511 = DB 1960, S.540 =
NJW 1960, S.1223 = FR 1960, S.573 =
DStR 1960, S.209 = FMABl 1960, S.659 =
DStZ A 1960, S.164

Literaturverzeichnis

- Affolter, Friedrich: Geschichte des intertemporalen Privatrechts, Leipzig 1902
- Antoniolli, Walter: "Finanzverwaltung und Rechtsstaat" in "Verfassungsrecht und Verfassungswirklichkeit", Festschrift für Hans Huber, Bern 1961, S.9-25
- Arndt, Adolf: "Nochmals: Welche Folge hat die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes für einen darauf gestützten Verwaltungsakt? - Angebliche Rückwirkung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen", NJW 1959, S.2145-2147
- ders.: "Die Zeit im Recht" in "Umwelt und Recht" NJW 1961, S.14-15
- Arndt, Claus: "Zur Gültigkeit rückwirkender Gesetze", DVBl 1958, S.120-124
- Axer, Kurt-Heinz: "Die rückwirkende Besteuerung gewerblicher Betriebe" Dissertation Köln 1954
- Bachmayr, Karl E.: "Bestimmtheit und Berechenbarkeit von Steuerbelastungen - eine Forderung des Grundgesetzes" BB 1963, S.239-241
- Ballerstedt, Kurt: Anmerkung zum Urteil des OGHbz vom 1.7.1948 - ZS 9/48, in SJZ 1949, Sp.409-412
- ders.: "Wirtschaftsverfassungsrecht" in "Die Grundrechte; Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte", 3.Band, 1.Halbband; herausgegeben von Bettermann-Nipperdey-Scheuner, Berlin 1958, S.1-90
- Bellstedt, Christoph: "Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung durch Steuern" Schwetzingen, ca.1962
- Blümel, Willi: "Zur Rückwirkung von Gesetzen in den USA", JZ 1952, S.409-410 -

- Buchwald, Reinhard: "Nochmals zur Frage der rückwirkenden Gesetzgebung im Steuerrecht" Wpg. 1952, S.426-428
- Bühler, Ottmar: "Besteuerungsprinzipien und reale Wirtschaftsfaktoren in unserer Steuergesetzgebung" StW 1952, Sp. 361 ff.
- ders.: "Die rechtsstaatlichen Forderungen des Steuerrechts im Rahmen der dringendsten steuerpolitischen Anliegen" StbJb 1955/56, S.19-64
- Bühler - Ottmar - Strickrodt, Georg: "Steuerrecht", Band I, 1.Halbband, 3.Aufl., Wiesbaden 1959
- Caumanns, Ernst: "Anwendbarkeit des § 222 AO und Treu und Glauben bei unterlassenen Steuerbescheiden" FR 1962, S.181-182
- Coing, Helmut: "Grundsätzliches zur Rückwirkung von Gesetzen" BB 1954, S.137-141
- Dehler, Thomas: "Zur Entstehungsgeschichte des Art.2 Abs. 1 des Grundgesetzes" JZ 1960, S.727-730
- Deiting, Gerhard: "Freie Entfaltung der Persönlichkeit, Rechtssicherheit und Rückwirkung von Steuergesetzen" StW 1955, Sp.21-36
- Dürig, Günter: "Art.2 des Grundgesetzes und die generelle Ermächtigung zu allgemein-polizeilichen Maßnahmen" AöR, Bd.79 S.57 ff.
- ders.: "Die Menschenauffassung des Grundgesetzes" JR 1952, S.259 ff.
- Dürschke, Alfons: "Die Rückwirkung von Steuergesetzen" DStR 1951, S.354/355
- ders.: "Zum Urteil des BFH vom 6.3.1953 -III 26/52 S" in StW 1953, Sp.363/364
- Eckhardt, Walter: "Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung" StbJb 1961/62, S.77-141
- Eckhardt, Walter und Hillebrecht, Arno: "Problematic rückwirkender Steuergesetze" Heft 3 der Schriftenreihe "Unternehmung und Steuer", Köln-Berlin-München-Bonn 1960

- Ehlers, Hans: "Rückwirkung von Steuergesetzen?"
StW 1951, Sp.793-802
- ders.: "Über die rückwirkende Kraft von
Steuergesetzen" StW 1953,
Sp.113-126
- ders.: "Gegenwärtiger Streitstand bezüglich
der Rückwirkung von Steuergesetzen
unter besonderer Berücksichtigung
der neuesten Rechtsprechung"
FR 1953, S.315 ff.
- ders.: "Rückwirkende Steuergesetze und
Art.2 GG" StW 1954, Sp.723-734
- ders.: "Zur Rückwirkung von Steuergesetzen"
FR 1955, S.97-99
- Féaux de la Croix: "Die Rechtsprechung des Bundesver-
fassungsgerichts zur Frage der Rück-
wirkung belastender Steuergesetze"
StW 1962, Sp.121-138
- Felix, Günther: "Leitideen und Leitbilder in der
Rechtsprechung der Finanzgerichte"
StW 1959, Sp.270 ff
- Fischerhof, Hans: "Das Investitionshilfegesetz als
Lenkungs-gesetz" NJW 1952, S.919-921
- Forsthoff, Ernst: "Zur verfassungsrechtlichen Proble-
matik der Investitionshilfe"
BB 1953, S.421-423
- ders.: "Über Maßnahmegesetze" in Gedächtnis-
schrift für W.Jellinek, München 1955,
S.221 ff.
- ders.: "Eigentumsschutz öffentlich-rechtli-
cher Rechtsstellungen" NJW 1955,
S.1249-1251
- ders.: Lehrbuch des Verwaltungsrechts,
1.Band, Allgem. Teil, 8.Aufl.
München-Berlin 1961
- Friedländer, Kurt: "Rückwirkung von Steuergesetzen"
StW 1953, Sp.261-268
- ders.: "Stellungnahme zu den Ausführungen
von Loewer" StW 1953, Sp.311-314

- Friedländer, Kurt: "Zum Urteil des BFH vom 9.6.1953
-I 34/53 S" StW 1953, Sp.677 f.
- Friedrich, Werner: "Die Rückwirkung im Steuerrecht"
StW 1951, Sp. 82-120
- ders.: "Rechtsungültigkeit der Verordnung
über die Einschränkung von Zuwen-
dungen an Pensionskassen" BB 1951,
S.23
- ders.: "Zur verschärfenden Rückwirkung im
Steuerrecht" FR 1951, S.242/243
- Fritsch, Robert Willi: "Zur Rückwirkung von Steuergesetzen"
StW 1949, Sp.833-838
- ders.: "Zur Zulässigkeit steuerlicher Rück-
wirkungsanordnungen" Wpg. 1952,
S.544-546
- Gärtner "Zur Frage der Verfassungswidrigkeit
rückwirkend belastender Steuerge-
setze" BB 1961, S.1262
- Gegerle, Manfred: "Die Verfassungsproblematik belasten-
der Rückwirkungsgesetze" Dissertation
Tübingen 1960
- Geiger, Willi "Verfassungsrechtliche Forderungen
zur Gestaltung der Wirtschaft?"
in Heft 8 der Schriftenreihe:
"Der selbständige Unternehmer"
Köln 1954, S.75 ff
- Giese, Friedrich und Grundgesetz für die Bundesrepublik
Schunck, Egon: Deutschland, 5.Aufl. Frankfurt 1960
- Goeppert: "Das Prinzip: Gesetze haben keine
rückwirkende Kraft", herausgegeben
von Eck in Jherings-Jahrbüchern,
Bd.22 (1884), S.1-206.
- Götz, Heinrich: "Rückwirkung des BVerfG-Urteils zum
Alleinvertretungsrecht des Vaters?"
NJW 1959, S.1809-1811
- Groß, Werner: "Gesetze haben keine rückwirkende
Kraft" BB 1953, S.93-94
- Hamann, Andreas "Wirtschaftslenkung und Grundgesetz"
BB 1951, S.341 ff.

- Hamann, Andreas: Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland; 2.Aufl. Neuwied-Berlin 1961 (abgek.: Hamann, Grundgesetz)
- ders.: Rechtsstaat und Wirtschaftslenkung, Heidelberg 1953
- ders.: "Die freie Entfaltung der Persönlichkeit im wirtschaftlichen Bereich" BB 1955, S.105 f.
- Hansen, H.-E. "Das Rückwirkungsproblem im Steuerrecht", Die Steuerberatung 1960, S.173-177
- Hartz, Wilhelm: Anmerkung zu den Urteilen des Bundesverfassungsgericht vom 14.11.1961 in DB 1962, S.391 f.
- ders.: "Die Auslegung von Steuergesetzen" Herne 1956.
- Haver, Friedrich: "Der Regierungsentwurf eines Steueränderungsgesetzes 1960" BB 1960, S.393 f.
- ders.: "Keine rückwirkende steuerliche Belastung abgeschlossener Tatbestände" BB 1962, S.91-94
- Heißmann, Ernst: "Zuwendungen an Pensions- und Unterstützungskassen" FR 1951, S.85-88.
- Henckel, B.: "Auswirkungen des neuen Erbschaftsteuergesetzes" DB 1951, S.709-711
- Heßdörfer, Ludwig: Der Rechtsstaat, Stuttgart 1961
- Hillert, August: "Zur Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Grunderwerbsteuererhöhung in Hamburg" DStR 1959, S.537 f.
- Hoffmann, Fritz: "Das Problem der Rückwirkung bei Steuergesetzen in der Rechtsprechung des I. und IV Senats des Bundesfinanzhofs" FR 1954, S.176 f.
- Holtkottén, Hans: Kommentierung des Art.103 GG in "Bonner Kommentar" (1950)

- Huber, Ernst Rudolf Wirtschaftsverwaltungsrecht;
1.Band, 2.Aufl., Tübingen 1953 und
2.Band, 2.Aufl. Tübingen 1954
- Hübschmann, Walter,
Hepp, Ernst,
Spitaler, Armin u.a.: Kommentar zur Reichsabgabenordnung
und den Nebengesetzen; 1.-4. Aufl.
Stand August 1961, Köln
- Jaenke, Günter: "Die Rechtssicherheit im Steuerrecht"
in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht",
herausgegeben von G.Felix; Düssel-
dorf 1960, S. 43-91 (abgek.: Jaenke,
Rechtsschutz)
- Jansen, G.J.: "Der Ablauf des Preisgesetzes zum
30.6.1950 wegen Verfassungswidrig-
keit der Verlängerungsgesetze"
JR 1953, S.408-411
- Jellinek, Walter: Verwaltungsrecht; 3.Aufl.
Offenburg 1948
- Jüsgen, W.: "Zur rückwirkenden Tarifierhöhung bei
veranlagten Arbeitnehmern im Jahre
1958" DB 1962, S.946 f
- Jung, Franz: "Das Gesetz zur Einschränkung des
§ 7 b EStG" WM 1963, S.546 ff.
- Kelsen, Hans: Hauptprobleme der Staatsrechtslehre;
unveränderter Neudruck der 2.Aufl.
Aalen 1960
- Kimminich, Otto: "Die Rückwirkung von Gesetzen"
JZ 1962, S.518-525
- Kisker, Gunter: "Die Rückwirkung von Gesetzen"
Tübingen 1963 (abgek. Kisker, Mono-
graphie)
- Klein, Friedrich: "Zulässigkeit und Schranken der
Rückwirkung von Steuergesetzen"
Heft 19 der Schriftenreihe des
Instituts "Finanzen und Steuern"
(FSt), Bonn 1952
(abgek.: Klein, Monographie)
- ders.: "Von der Zulässigkeit zur Unzulässig-
keit rückwirkender Steuergesetze"
StW 1954, Sp. 1 - 44
- ders.: "Die bisherige Rechtsprechung des
Bundesverfassungsgerichts in Finanz-
und Steuerfragen II", Bonn 1962

- Klein, Friedrich und
Barbey, Günther: "Bundesverfassungsgericht und Rück-
wirkung von Gesetzen" Heft 72 der
Schriftenreihe des Instituts "Finan-
zen und Steuern", Bonn 1964
(abgek. Heft 72 FSt)
- Koch, Woldemar: "Steuerpolitik" in HDSW, Band 10,
S.124-136 (1959)
- Köster, Hans D.: "Verfassungsrechtliche Schranken
rückwirkender Gesetzgebung" BB 1952
S.93-95
- Krauss, Rupprecht v.: "Der Grundsatz der Verhältnis-
mäßigkeit", Hamburger öffentlich-
rechtliche Abhandlungen, Heft 44,
Hamburg 1955.
- Kröner, Herbert "Die Eigentumsgarantie in der Recht-
sprechung des Bundesgerichtshofs"
Köln/Berlin/München/Bonn 1961
- Krüger, Herbert: Allgemeine Staatslehre;
Stuttgart 1964
- Krüger, Hildegard: "Die Verfassungswidrigkeit der Lex
Schörner" DVBl. 1955, S.758 ff. und
S.791 ff.
- Kruse, Heinrich W.: "Rückwirkende Erhöhung der Grunder-
werbsteuer in Hamburg verfassungs-
widrig?" FR 1959, S.550 f.
- ders.: "Gesetzmäßige Verwaltung, tatbe-
standsmäßige Besteuerung" in:
"Vom Rechtsschutz im Steuerrecht"
Düsseldorf 1960, S.93-129
(abgek. Kruse, Rechtsschutz)
- Kühn, Rolf: Kommentar zur Abgabenordnung;
6.Aufl. Stuttgart 1961
- Laube, Gerhard: "Der Gleichheitssatz in der Recht-
sprechung der Steuergerichte"
Düsseldorf 1961
- Leibholz, Gerhard: "Die Bedrohung der Freiheit durch
die Macht der Gesetzgeber" in:
"Freiheit der Persönlichkeit"
Stuttgart 1958, S.67 ff.
- Leisner, Walter: "Grundrechte und Privatrecht"
München 1960

- Lerche, Peter: "Übermaß und Verfassungsrecht"
Köln-Berlin-München-Bonn 1961
- ders.: "Rechtsprobleme der wirtschaftslen-
kenden Verwaltung" DöV 1961, S.486-
492
- Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, 7.Auflage,
Stuttgart 1962
- Löhlein, Peter: "Rückwirkende Nichtanwendung der
Vervielfältigungstheorie"
BB 1962, S.992
- ders.: "Das Gesetz zur Einschränkung des
§ 7 b des Einkommensteuergesetzes"
BB 1963, S.724-726
- Loewer, Albrecht: "Über die Möglichkeit, die Rückwir-
kung im Steuerrecht einzuschränken";
StW 1952, Sp.159-170
- ders.: "Rückwirkung der Steuergesetze und
wohlerworbene Rechte" StW 1953,
Sp.305 ff
- Maassen, Kurt: "Rückwirkung steuerlicher Rechtsnormen
und der Grundsatz vom Vertrauens-
schutz" FR 1961, S.125-128
- Maisch, E.: "Nochmals: Zur Frage der Nichtigkeit
eines Verwaltungsakts" NJW 1959,
S.1475-1477
- Mangoldt, Hermann v.;
und Klein, Friedrich: Das Bonner Grundgesetz;
Kommentar, Band I, 2.Aufl.
Berlin/Frankfurt 1957
- Mann, Fritz Karl: "Ideengeschichte der Besteuerung"
HDSW Band 10, S.107-113;
Stuttgart/Tübingen/Göttingen 1959
- Maunz, Theodor: Deutsches Staatsrecht; 11.Auflage,
München und Berlin 1962
- Mattern, Gerhard: "Zur Rückwirkung von (Steuer-) Ge-
setzen" JZ 1954, S.348 f.
- Mering, Otto von: "Steuerüberwälzung" HDSW Bd.10, S.
175-182 (1959)
- Mersmann, Wolfgang: "Grundsätzliches zum Steueränderungs-
gesetz 1960" DStZ A 1960. S.217-219

- Meyer-Cording, Ulrich: "Die Rückwirkung von Gesetzen"
JZ 1952, S.161-167
- Mondorf, Tony: "Zur Frage der Rückwirkung von
Gesetzen und Verordnungen im
Steuerrecht", StbJb 1951, S.21-32
- ders.: "Immer wieder "verbösernde" Rück-
wirkung" BB 1951, S.750
- Nawiasky, Hans: Allgemeine Staatslehre, 3.Teil,
1956
- Neumann, Peter: "Wirtschaftslenkende Verwaltung"
Stuttgart 1959
- Neumark, Fritz: "Theorie der Besteuerung" HDSW
Band 10, S.93-107 (1959)
- Nipperdey, Hans Carl: "Freie Entfaltung der Persönlichkeit"
in "Die Grundrechte" Handbuch der
Theorie und Praxis der Grundrechte,
herausgegeben von Bettermann und
Nipperdey, Band IV, 2.Halbband,
S.742 ff, Berlin 1962
- Obermayer, Klaus: "Verwaltungsakt und innerdienst-
licher Rechtsakt", Stuttgart-München-
Hannover 1956
- Oppen, Bruno von: "Zur Philosophie der Steuer"
StbJb 1950, S.359-384
- ders.: "Ein halbes Jahr Rechtsprechung
des BFH" FR 1951, S.194-197
- Ostendorf: "Zur Durchbrechung der Rechtskraft
bei der rückwirkenden Gesetzesände-
rung, insbesondere auf dem Gebiet
des Lastenausgleichs" DStR 1960,
S.73-77
- Oswald, Franz: "Rückwirkung von Gesetzen unter ge-
wissen Voraussetzungen unzulässig"
JR 1953, S.16-20
- ders.: "Rückwirkung von Gesetzen - ver-
fassungswidrig" Wpg. 1952, S.283 f.
- Paulick, Heinz: "Die verfassungsrechtlichen Bindun-
gen des Gesetzgebers beim Erlaß von
Steuergesetzen" ZfgStaatsW, Band 10
(1953) S.483-502

- Paulick, Heinz "Zur Frage der Zulässigkeit rückwirkender Anordnungen in Steuergesetzen" Rechtsgutachten, erstattet im Auftrag des DJHT Heft 32 der Schriftenreihe des DJHT, Beuel a.Rh. ca.1955 (abgek. Paulick, Gutachten)
- ders.: "Grundgesetz und Besteuerung" StbJb 1957/58, S.85-142
- ders.: "Rückwirkende Wiedereinführung der Herstellerzusatzsteuer?" UStR 1958, S.149 ff.
- Peters, Hans: Lehrbuch der Verwaltung; Berlin-Göttingen-Heidelberg 1949
- ders.: "Rechtsstaat und Rechtssicherheit" in : "Recht - Staat - Wirtschaft" 3.Band, Düsseldorf 1951, S.66-77
- ders.: "Die freie Entfaltung der Persönlichkeit als Verfassungsziel" in Festschrift für R.Laun, S.668-678 (1953)
- ders.: "Die Gewaltentrennung in moderner Sicht" Heft 25 der Arbeitsgemeinschaft für Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen; Köln und Opladen 1954
- Pfeiffer, Erwin: "Die Rückwirkung materieller und prozessualer Normen im Verwaltungsrecht" Dissertation München 1954
- Quack, Klaus: "Die Rückwirkung belastender Gesetze" DVBl 1962, S.289-295
- Radbruch, Gustav: Rechtsphilosophie, 4.Aufl. Stuttgart 1950
- Rautenberg, Joachim: "Mittelbare Rückwirkung bei Steuergesetzen" DStZ A 1962 S.332 f
- Recktenwald, Horst C.: "Steuerwirkungen" in HDSW Band 10 (1959) S.182-191
- Reiter, Bruno: "Probleme bei der Änderung von Steuerbescheiden" DStZ A 1964, S.17-22
- Rinck, Hans Justus: "Gleichheitssatz, Willkürverbot und Natur der Sache" JZ 1963, S.521-527

- Meyer-Cording, Ulrich: "Die Rückwirkung von Gesetzen"
JZ 1952, S.161-167
- Mondorf, Tony: "Zur Frage der Rückwirkung von
Gesetzen und Verordnungen im
Steuerrecht", StbJb 1951, S.21-32
- ders.: "Immer wieder "verbösernde" Rück-
wirkung" BB 1951, S.750
- Nawiasky, Hans: Allgemeine Staatslehre, 3.Teil,
1956
- Neumann, Peter: "Wirtschaftslenkende Verwaltung"
Stuttgart 1959
- Neumark, Fritz: "Theorie der Besteuerung" HDSW
Band 10, S.93-107 (1959)
- Nipperdey, Hans Carl: "Freie Entfaltung der Persönlichkeit"
in "Die Grundrechte" Handbuch der
Theorie und Praxis der Grundrechte,
herausgegeben von Bettermann und
Nipperdey, Band IV, 2.Halbband,
S.742 ff, Berlin 1962
- Obermayer, Klaus: "Verwaltungsakt und innerdienst-
licher Rechtsakt", Stuttgart-München-
Hannover 1956
- Oppen, Bruno von: "Zur Philosophie der Steuer"
StbJb 1950, S.359-384
- ders.: "Ein halbes Jahr Rechtsprechung
des BFH" FR 1951, S.194-197
- Ostendorf: "Zur Durchbrechung der Rechtskraft
bei der rückwirkenden Gesetzesände-
rung, insbesondere auf dem Gebiet
des Lastenausgleichs" DStR 1960,
S.73-77
- Oswald, Franz: "Rückwirkung von Gesetzen unter ge-
wissen Voraussetzungen unzulässig"
JR 1953, S.16-20
- ders.: " Rückwirkung von Gesetzen - ver-
fassungswidrig" Wpg. 1952, S.283 f.
- Paulick, Heinz: "Die verfassungsrechtlichen Bindun-
gen des Gesetzgebers beim Erlass von
Steuergesetzen" ZfgStaatsW, Band 10
(1953) S.483-502

- Paulick, Heinz "Zur Frage der Zulässigkeit rückwirkender Anordnungen in Steuergesetzen" Rechtsgutachten, erstattet im Auftrag des DJHT Heft 32 der Schriftenreihe des DJHT, Beuel a.Rh. ca.1955 (abgek. Paulick, Gutachten)
- ders.: "Grundgesetz und Besteuerung" StbJb 1957/58, S.85-142
- ders.: "Rückwirkende Wiedereinführung der Herstellerzusatzsteuer?" UStR 1958, S.149 ff.
- Peters, Hans: Lehrbuch der Verwaltung; Berlin-Göttingen-Heidelberg 1949
- ders.: "Rechtsstaat und Rechtssicherheit" in : "Recht - Staat - Wirtschaft" 3.Band, Düsseldorf 1951, S.66-77
- ders.: "Die freie Entfaltung der Persönlichkeit als Verfassungsziel" in Festschrift für R.Laun, S.668-678 (1953)
- ders.: "Die Gewaltentrennung in moderner Sicht" Heft 25 der Arbeitsgemeinschaft für Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen; Köln und Opladen 1954
- Pfeiffer, Erwin: "Die Rückwirkung materieller und prozessualer Normen im Verwaltungsrecht" Dissertation München 1954
- Quack, Klaus: "Die Rückwirkung belastender Gesetze" DVBl 1962, S.289-295
- Radbruch, Gustav: Rechtsphilosophie, 4.Aufl. Stuttgart 1950
- Rautenberg, Joachim: "Mittelbare Rückwirkung bei Steuergesetzen" DStZ A 1962 S.332 f
- Recktenwald, Horst C.: "Steuerwirkungen" in HDSW Band 10 (1959) S.182-191
- Reiter, Bruno: "Probleme bei der Änderung von Steuerbescheiden" DStZ A 1964, S.17-22
- Rinck, Hans Justus: "Gleichheitssatz, Willkürverbot und Natur der Sache" JZ 1963, S.521-527

- Roth, Karlernst: "Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz"; Heidelberg 1958
- Salzwedel, Jürgen: "Rechtsstaat im Steuerrecht" in: "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht", Düsseldorf 1960, S.1-42 (abgek.: Salzwedel, Rechtsschutz)
- Sauer, Otto: "Berichtigung von Steuerbescheiden zu Gunsten des Steuerpflichtigen bei Verfassungswidrigkeit der einschlägigen Steuergesetze" StW 1962, Sp. 579 ff
- Sauer, Wilhelm: Einführung in die Rechtsphilosophie; 2.Aufl., Berlin 1961
- Scheerbarth, Hans-
Walter: "Zur Rückwirkung von Gesetzen, insbesondere der lex Schörner" DVBl 1956, S.395-399
- ders.: "Die Anwendung von Gesetzen auf früher entstandene Sachverhalte" Berlin 1961 (abgek. Scheerbarth, Monographie)
- Scheuner, Ulrich: "Grundfragen des modernen Staates" in "Recht-Staat-Wirtschaft" 3.Band, Düsseldorf 1951, S.126-165
- Schlensker, Alfred: "Die Rückwirkung von Steuergesetzen" Dissertation Kiel 1956
- Schmidt-Bleibtreu: "Zur Rückwirkung belastender Steuergesetze" BB 1962, S.709 f.
- Schmölders, Günther: "Wandlungen in Sinn und Wesen der Besteuerung" StW 1953, Sp.249 ff.
- Schneider, Hans: "Über Einzelfallgesetze" in Festschrift für C.Schmitt; Berlin 1959, S.159 ff.
- Schnettler, Albert: Stichwort "Kosten" in Staatslexikon 5.Band, 6.Aufl. Freiburg 1960, S.62
- Scholz, Franz: Die Rechtssicherheit; Berlin 1955
- Schuegraf, Elmar: "§ 31 BVerfGG und rückwirkende Steuergesetze" NJW 1959, S.1883 f.

- Schüßler, Hans: "Inflationsbekämpfung und föderalistische Finanzverfassung" NJW 1964, S.951-957
- Seifert, Helmut: "Zur Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Grundsteuererhöhung in Hamburg" DStR 1959, S.464-466
- Sieg, Karl: "Der zeitliche Geltungsbereich von Haftpflichtbestimmungen" JZ 1961, S.81-83
- Söffing, Günter: "Nochmals: Die Rückwirkung von Steuergesetzen" Stbg. 1960 S.227-230
- Spitaler, Armin: "Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Frage der Rückwirkung belastender Steuergesetze" StW 1962, Sp.137-146
- Spörlein, Hans: "Die Entwicklung des Rechtsschutzgedankens in der Steuerrechtsprechung und die Wünsche der Praxis" StbJb 1959/60, S.463-522
- Stein, Erwin: "Beziehungen des Steuerrechts zum Verfassungsrecht" FR 1962, S.65-67
- Sudhoff, Heinrich: "Ist § 52 Abs.13 EStG gültig?" StW 1957, Sp.47-54
- Tietz : "Rückwirkung von Gesetzen" NJW 1951, S.468 ff
- Tipke, Klaus und Kruse, Heinrich Wilh.: Reichsabgabenordnung, Band I, Köln 1961
- Thiel, Rudolf: "Berichtigung von Steuerbescheiden bei rückwirkender Änderung einer Gesetzesvorschrift". BE 1963, S.443-446
- Über, Gisbert: "Freiheit des Berufs" Hamburg 1952
- Vangerow, Friedrich: Anmerkung zu dem BFH-Urteil VI 106/62 vom 24.8.1962; StW 1963, Sp.181 ff.
- Vogel, Alfred-Thomas: "Das Problem der verschärfenden Rückwirkung von Gesetzen im Steuerrecht", Dissertation Heidelberg 1954
- ders.: "Zur Rückwirkung im Steuerrecht" DStZ A 1959, S.111 f.

- Vogel, Alfred-Thomas: "Zur Rückwirkung von Steuergesetzen" FR 1960, S.29f
- ders.: "Nochmals: Keine Rückwirkung von Steuergesetzen" FR 1960, S.526 f.
- ders.: "Zur Frage der Rückwirkung von Steuergesetzen" NJW 1960, S.1182-1184
- ders.: "Rückwirkende Gesetze sind verfassungswidrig" FR 1962, S.22-24
- Wacke, Gerhard: "Die Nichtigkeit der Zusatzsteuer" NJW 1958, S.776-778.
- Wallis, Hugo von: "Die Rückwirkung im Steuerrecht und ihre Folgen" DSTZ A 1958, S.353 f.
- Weber, Werner: Anmerkung zum Beschluß des DOG vom 13.4.1950, AöR, Band 77, S.84-86
- Wernicke, Kurt Georg: Kommentierung des Art.2 GG im "Bonner Kommentar" (1950)
- Wertenbruch, Wilhelm: "Grundgesetz und Menschenwürde" Köln-Berlin 1958
- Wetzel, Erna: "Die Rückwirkung des Steueränderungsgesetzes 1960" BB 1960, S.821
- Wiegand, Dietrich: "Rückwirkende Beseitigung der Selbstversicherung bzw. Weiterversicherung" SGB 1961, S.293-296
- Wintrich, Josef M.: "Zur Auslegung und Anwendung des Art.2 Abs.1 GG" in Festschrift für Willibald Apelt, München und Berlin 1958, S.1 ff.
- Wittneben, Albert: "Was hat Vorrang: Rechtssicherheit oder Gleichmäßigkeit der Besteuerung?" StbJb 1960/61, S.38-60
- Wolff, Hans J.: Verwaltungsrecht I, 4.Auflage, München und Berlin 1961
- Zeidler, Karl: "Maßnahmegesetz und klassisches Gesetz", Karlsruhe 1961
- Zunft, Fritz: "Grenzen der Rückwirkung im Zivil- und Zivilprozeßrecht" AcP Bd.152 (1952/53), S.289-322

1. Kapitel

Einführung und begriffliche Abgrenzungen

§ 1 Einleitung

I. Vorbemerkung:

Die ständig wechselnden tatsächlichen Situationen, denen sich der Gesetzgeber im Zusammenhang mit den ihm obliegenden Aufgaben gegenüber der menschlichen Gemeinschaft gegenübergestellt sieht, erfordern auf dem Gebiet des Steuerrechts nicht anders als auf allen sonstigen Rechtsgebieten, daß er in der Lage sein muß, die Rechtsordnung diesen Änderungen anzupassen, d.h. vor allem die Gesetze zu ändern. Eine solche Gesetzesänderung kann eine bloße Ergänzung bisherigen Rechts darstellen, sie kann aber auch zur Folge haben, daß Recht, welches bisher galt, dadurch außer Kraft gesetzt wird, daß es der neuen Regelung widerspricht. Ausgangspunkt für die folgende Untersuchung muß dabei sein, daß es sich um ranggleiche Rechtsnormen und um solche eines sachlich einheitlichen Rechtsgebiets handelt, deren Wirksamkeit nicht schon an formellen oder sonstigen materiellen Mängeln scheitert.

Der Übergang vom alten auf das neue Recht kann dabei zu Schwierigkeiten führen, die der Gesetzgeber häufig durch sogenannte Übergangsvorschriften zu vermeiden sucht. So pflegt das neue Gesetz, um klarzustellen, von welchem Zeitpunkt an die Neuregelung gelten soll - Beginn des zeitlichen Geltungsbereichs - den Tag seines Inkrafttretens zu bezeichnen, wobei

Artikel 82 Abs. 2 GG eine Vermutung für den Fall aufstellt, daß ein solcher Tag nicht bestimmt wurde. Nicht selten ist dabei festzustellen, daß als Tag des Geltungsbeginns ein bereits in der Vergangenheit liegender Zeitpunkt, also ein solcher gewählt wird, der vor dem Datum der Verkündung des Gesetzes liegt, oder daß sich aus dem neuen Gesetz in anderer Weise ergibt, daß es auch auf Tatbestände angewendet werden oder Ansprüche erfassen soll, die sich ganz oder teilweise schon vorher ereignet haben bzw. dort entstanden sind¹⁾. In solchen Fällen, in denen das Gesetz "seine Schatten in die Vergangenheit wirft"²⁾, spricht man überwiegend von "Rückwirkung" oder von einer "Rückwirkungsanordnung"³⁾.

II. Aufgabe:

Welche erhebliche Bedeutung die Frage besitzt, ob der Gesetzgeber unter dem Grundgesetz befugt ist, Steuergesetze mit Rückwirkung zu erlassen, mag an der großen Zahl der zu diesem Problem feststellbaren Entscheidungen und Abhandlungen ermessen werden. Die Frage erscheint berechtigt, ob die vorliegende Untersuchung bei dem derzeitigen Meinungsstand überhaupt sinnvoll ist, weil der Gedanke naheliegt, das Problem müsse im Laufe der Zeit eine so ausgereifte Lösung erfahren haben, daß es überflüssig sei, die Problematik erneut aufzurollen. Dem ist jedoch nicht so. Wenn Eckhardt-Hillebrecht in der Einleitung zu ihrer Arbeit⁴⁾ zu der Auffassung ge-

1) Vgl. die Beispiele bei Vogel, Diss. S.31

2) Meyer-Cording, JZ 1952, S.161

3) Wobei auf die genaueren Begriffsbestimmungen erst später einzugehen sein wird.

4) "Problematik rückwirkender Steuergesetze" 1960

langt sind, es bestehe noch immer ein praktisches Bedürfnis nach einer überzeugenden Lösung, so wird man sagen müssen, daß diese Situation im gegenwärtigen Zeitpunkt zwar verbessert erscheint, eine wirkliche Klärung aber wohl noch nicht erreicht ist. Fest steht zunächst, daß die Ansicht⁵⁾ überholt ist, es bestehe ein Grundsatz, der Gesetzgeber sei, ausgenommen auf dem Gebiet des Strafrechts, nicht gehindert, die von ihm erlassenen Gesetze mit Rückwirkung auszustatten. Diese Meinung ist "Reminiszens eines heute überwundenen positivistischen Rechtsdenkens, nach dem der Gesetzgeber kraft seiner Allgewalt und unbeschränkten Macht alles Erdenkliche anordnen könnte"⁶⁾.

Der Grund für die Behauptung, der Stand der Meinungen führe auch heute noch zu Ergebnissen, die vielfach unbefriedigend sind, muß wohl vor allem darin gesucht werden, daß der Tatsache zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt wird, daß sämtlichen Gründrechtsbestimmungen ein Spannungsverhältnis, erzeugt durch die gegenteiligen Interessen der Beteiligten, immanent ist. Schon deshalb fällt es schwer, die Meinung von Felix⁷⁾ zu teilen, wonach die Problematik der Rückwirkungsfrage bei Steuergesetzen stark an Bedeutung verloren habe, weil sich die Ansicht durchgesetzt hätte, daß ein absolutes Verbot der Rückwirkung nicht gerechtfertigt werden könne. Selbst wenn der Ausgangspunkt richtig ist, wäre damit noch nicht viel gewonnen, weil das Problem nur auf eine andere Frage verlagert würde. Abgesehen davon haben sich auch seitdem wieder gewichtige Stimmen erhoben, die mit ausführlichen Begründungen ein absolutes Verbot der Rückwirkung bei

5) BFH in BStBl 1951 III S.5, Dürschke, DStR 1951, S. 354 f

6) Vogel, FR 1962, S.22, ähnlich auch W.Weber, AöR Bd. 77, S.84

7) StW 1959, Sp. 270 ff, 291

Steuergesetzen vertreten⁸⁾. Andererseits haben einige richtungsweisende Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts geholfen, einen Lösungsweg zu finden⁹⁾, ohne daß dieser aber damit schon für alle denkbaren Fälle gangbar wäre. Aufgabe müßte es also nach wie vor sein, allgemein gültige Grundsätze herauszuarbeiten, die eine von den Besonderheiten des Einzelfalles unabhängige Entscheidung ermöglichen.

Nun wäre es allerdings vermessen, den Versuch zu wagen, eine "Patentlösung" zu finden. Nachdem es bisher nicht hinreichend gelungen ist, allgemeine Grundsätze zu entwickeln, die den Erfordernissen der Praxis einerseits genügen, andererseits aber auch dogmatisch befriedigend begründet werden können, muß es wohl als feststehend hingenommen werden, daß nur im jeweiligen Einzelfall entschieden werden kann, ob ein rückwirkendes Gesetz verfassungsrechtlich unbedenklich ist oder nicht. Das ist zwar unerfreulich, aber nicht überraschend. Denn, wie zu zeigen sein wird, läßt sich die gestellte Frage nicht für alle daran Beteiligten zufriedenstellend lösen, ohne daß das Spannungsverhältnis berücksichtigt wird, das bei jedem Eingriff - und als solcher ist das Steuergesetz zu bezeichnen¹⁰⁾, ohne daß schon eine rechtliche Wertung getroffen werden soll - bei rückwirkenden aber in ganz besonderem Maße entsteht, indem hier die Interessen des Staates mit denjenigen des einzelnen Bürgers kollidieren.

8) Darauf wird später noch eingehend zurückzukommen sein.

9) Féaux de la Croix, StW 1962, Sp.122, meint sogar, die Entscheidungen des BVerfG vom 19.12.1961 hätten das Werk vollendet, an dem das Gericht in einer Reihe von Entscheidungen gebaut hat.

10) Wacke, NJW 1958, S.766, bezeichnet das Steuergesetz unter den vermögensrechtlichen als den schwersten Eingriff gegen den Bürger, viel schwerer als die entschädigungspflichtige Enteignung.

Gerade dieses Spannungsverhältnis ist dafür verantwortlich, daß dem Einzelfall so viel und allgemeinen Grundsätzen vergleichsweise wenig Gewicht zukommt. Denn, wie wohl nicht näher dargelegt zu werden braucht, sind es oft nur Gewichtsverlagerungen kleineren Ausmaßes zugunsten des einen oder anderen Beteiligten an der Interessenkollision, die die im Einzelfall zu treffende Entscheidung in diesem oder jenem Sinn beeinflussen. Die Entscheidung, die den Mittelpunkt dieser Arbeit bilden soll, wird also häufig davon abhängen, wie ein Vergleich der vom Gesetzgeber getroffenen mit der von ihm bei verfassungsgemäßer Interessenabwägung zu treffenden Regelung ausfällt. Daß sich dabei ein äußerster Rahmen festlegen läßt, innerhalb dessen eine von den Umständen des konkreten Falles unabhängige Entscheidung getroffen werden kann, ist kaum zu bestreiten. Hier macht eine Abgrenzung in aller Regel keine Schwierigkeiten. Anders jedoch dort, wo ein Verstoß gegen eine verfassungskonforme Interessenabwägung nicht ohne weiteres ersichtlich ist, sondern der Lösung von Vorfragen bedarf. Um diese Fälle dreht sich auch im allgemeinen die Erörterung, woraus die Berechtigung zu der oben aufgestellten Behauptung hergeleitet werden kann, es sei noch nicht viel gewonnen, wenn Übereinstimmung darüber bestehe, daß rückwirkende Steuergesetze nicht schlechthin nichtig seien. Dadurch sind die eigentlichen Schwierigkeiten noch nicht erkennbar, sondern entstehen erst, wenn die konkrete Interessenkollision angesprochen ist.

So gesehen, muß die Aufgabe mehr darin liegen, die bisher noch recht vagen Abgrenzungen zu konkretisieren, die eine Interessenabwägung erleichtern. Dafür ist eine Betrachtung nach der wirtschaftlichen Seite unerlässlich, da sich die verfassungsrechtliche Beurteilung in erster Linie nach der wirtschaftlichen richtet.

Natürlich hat es an allgemein gültigen Lösungsvorschlägen nicht gefehlt. Eckhardt-Hillebrecht¹¹⁾ halten jedes rückwirkende Steuergesetz für unzulässig. Schon nach den bisherigen Ausführungen muß klar sein, daß diese Lösung zwar kaum noch rechtliche Probleme mit sich brächte, andererseits aber dem angedeuteten und noch näher darzulegenden Spannungsproblem nicht gerecht würde und damit letztlich ebenfalls unbefriedigend bleibt.

Beurteilungsmaßstab soll dabei ausschließlich das geltende Verfassungsrecht sein, nicht hingegen das einfache Gesetz, schon weil dieses wegen seiner jederzeitigen Abänderbarkeit eine dauerhafte Lösung nicht gewährleisten könnte.

III. Systematik und Abgrenzung:

1) Die Systematik der Prüfung:

Was die Systematik der Untersuchung betrifft, so ist es zweckmäßig, mit Pfeiffer¹²⁾ und Scheerbarth¹³⁾ im Anschluß an Otto von Gierke¹⁴⁾ zwei Fragenkreise zu trennen. Scheerbarth unterscheidet zwischen der von ihm so bezeichneten "verbietenden Regel" und der "deutenden Regel", wobei er unter ersterer die Frage versteht, wann eine Anwendung von Gesetzen auf vergangene oder schwebende Fälle zulässig ist, bzw. ob es eine Regel gibt, die eine derartige Anwendung verbietet. Die "deutende Regel" oder, wie Jellinek¹⁵⁾ sie

11) aaO, S.88

12) Diss. S.35

13) Monographie S.1-2

14) Privatrecht Bd.I, S.188 ff., 2.Aufl 1895

15) Verwaltungsrecht, 3.Aufl.. Offenburg 1948, S.143

nennt, "das Gewolltsein der zulässigen Rückwirkung"¹⁶⁾ hingegen umfaßt die Frage, wie Rechtssätze auszulegen sind, d.h. ob sie vergangene oder schwebende Fälle erfassen, auch wenn das Gesetz darüber nichts enthält.

So zweckmäßig diese Unterteilung ist, und so sehr sie die Herausarbeitung der Probleme fördert - eine Verwechslung von reinen Auslegungsregeln mit gesetzgeberischen Schranken scheint dann nicht mehr denkbar - so liegt es auf der Hand, daß bei einer Themenstellung wie der vorliegenden die "verbietende Regel" in erster Linie im Hinblick auf das Grundgesetz zu sehen ist und daß der Behandlung der "deutenden Regel" nur eine ganz untergeordnete Bedeutung zukommen kann, weil hier aus methodischen Gründen zunächst einmal davon auszugehen ist¹⁷⁾, daß die Rückwirkung vom Gesetz gewollt sei¹⁸⁾. Der Richter freilich, der im konkreten Fall ein Gesetz daraufhin zu prüfen hat, muß, das bedingt die Einzelfallprüfung, den umgekehrten Weg gehen. Er muß erst feststellen, ob ein Gesetz überhaupt Rückwirkung für sich beansprucht. Erst wenn diese Frage bejaht wird, braucht er sich dem Problem der Zulässigkeit einer solchen Rückwirkung zuzuwenden.

Sollte sich im Rahmen dieser Untersuchung allerdings herausstellen, daß das Verfassungsrecht die Rückwirkung ganz oder unter bestimmten Voraussetzungen verbietet, so wird sich eine Betrachtung auch darüber als notwendig erweisen, wie ein Gesetz zu behandeln ist, das zwar über seinen zeitlichen Anwendungsbereich nichts aussagt, dessen Aufbau oder logischer Zusammenhang aber darauf hindeutet, daß Rechtsfolgen an bereits in der Vergangenheit entstandene Sachverhalte geknüpft werden sollen.

16) Ebenso Pfeiffer, Diss. S.35, der sie in Gegensatz zur "Zulässigkeit" setzt

17) Ähnlich Pfeiffer aaO.

18) Daher hat Schlensker, Diss. S.9, die "deutende Regel" bewußt ausgeklammert.

Die Berechtigung der Unterscheidung dieser beiden Regeln ergibt sich im übrigen schon aus der Überlegung, daß es müßig ist, sich über die Zulässigkeit einer Rückwirkung Gedanken zu machen, bevor nicht festgestellt werden kann, ob eine solche Rückwirkung überhaupt beabsichtigt und im Gesetz irgendwie zum Ausdruck gekommen ist.¹⁹⁾ Diese systematische Prüfung wird nicht in allen Fällen vorgenommen. Neben den bereits von Scheerbarth²⁰⁾ aufgeführten Beispielen sei auf die Entscheidung des BayVerfGH vom 3. Juni 1959²¹⁾ hingewiesen, die ebenfalls einen systematischen Fehler enthält, der darin zu erkennen ist, daß von einer echten Rückwirkung in dem dort entschiedenen Fall nicht hätte gesprochen werden dürfen²²⁾, womit sich die zuvor angestellten Überlegungen als überflüssig erwiesen hätten. Umso wichtiger erscheint es, den Begriff "Rückwirkung" und den für die Abgrenzung bedeutsamen Begriff "abgeschlossener Tatbestand" genau zu bestimmen.

19) In dieser Beziehung ist das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf - Kammern in Köln - vom 30.4.1957, EFG 1958, S.82, sehr anschaulich. Dort stellt das Gericht zunächst fest, daß der zu beurteilende Gesetzeswortlaut eine Rückwirkung eindeutig anordnet, untersucht dann die Frage, ob eine "ergänzende Auslegung" in Frage kommt und ob die Gesetzesfassung zu einem so sinnwidrigen Ergebnis führen würde, daß eine Auslegung gegen den klaren Gesetzeswortlaut statthaft und geboten wäre und prüft erst, nachdem es diese Fragen verneint hat, ob die Rückwirkung aus verfassungsrechtlichen Gründen als ungültig angesehen werden muß.

20) Monogr. S.2, Fußn. 5-7

21) Bd.12, S.48, 62 f

22) Vgl. dagegen BVerfG - 1 BvR 486/59 - NJW RzW 1961 S.375 f unter II 1

2) Abgrenzung:

Der abgesteckte Rahmen verbietet es, streng genommen, nicht, auch die Probleme zu untersuchen, die durch rückwirkende Nichtigerklärungen von Gesetzen durch das Bundesverfassungsgericht entstehen, da diese Entscheidungen teilweise ebenfalls Gesetzeskraft haben²³⁾. Da damit aber anders liegende Probleme aufgerollt werden²⁴⁾, sollen diese hier nicht behandelt werden. Desgleichen bleiben die Sonderfragen außer Betracht, die sich aus der rückwirkenden Aufgabe einer ständigen Verwaltungsübung oder Steuerrechtsprechung ergeben, wengleich Axer²⁵⁾ sicherlich recht hat, wenn er meint, für die Steuerpflichtigen habe eine Änderung der Rechtsprechung die nämlichen Folgen wie rückwirkende Gesetze.

Am Rande erwähnt werden sollen die Fragen, die mit rückwirkenden Rechtsverordnungen verbunden sind und schließlich muß auch angedeutet werden, welches Schicksal Gesetze erleiden, deren Rückwirkung als verfassungswidrig erkannt worden ist. Die im steuerlichen Verfahrensrecht etwa entstehenden Probleme sollen ebenso wenig berücksichtigt werden, wie Gesetze steuerstrafrechtlichen Inhalts untersucht werden; hier ergibt sich die Lösung unmittelbar aus Art. 103 Abs.2 GG. Die Untersuchung bezieht sich daher in erster Linie auf Steuergesetze im formellen Sinn mit materiell-rechtlichem Inhalt.

23) § 31 Abs.2 BVerfGG

24) Vgl. hierzu BVerfG Bd.2, S.380 ff., 404, BFH V 166/59 v. 6.9.1962, BB 1962, S.1146 =DStR 1962 S.50, ferner Arndt, NJW 1959 S.2145, Götz, NJW 1959, S.1809, Maisch, NJW 1959 S.1475 und sehr ausführlich Kisker, Monogr. S.120-124

25) Diss. S.15

§ 2 Anmerkung zur geschichtlichen Entwicklung

In seiner Entscheidung vom 28.2.1952¹⁾ hat das OVG Hamburg die Auffassung vertreten, für die Lösung der mit rückwirkenden Steuergesetzen verbundenen Probleme sei die Kenntnis der geschichtlichen Entwicklung zu fordern, weil das GG im Geist der humanen und liberalen abendländischen Tradition auszulegen sei, der es entstammt. Daß das "Herkommen" als Auslegungsmaßstab eine Rolle spielen kann, ist nicht zu bezweifeln. Daß hier aber aus der geschichtlichen Entwicklung Anhaltspunkte zu entnehmen wären, die einer Lösung förderlich sein könnten, trifft nicht zu. Gegen eine solche Annahme spricht nicht nur die Tatsache, daß mit dem Inkrafttreten des GG Gesichtspunkte Bedeutung gewonnen haben, die bisher nicht in Erscheinung getreten waren, sondern vor allem der Umstand, daß in der Frage rückwirkender Gesetze eine Tradition nicht feststellbar ist²⁾. Wenn man von Strafgesetzen absieht, läßt sich nur im klassischen römischen Recht ein ausdrückliches Verbot der Rückwirkung feststellen³⁾. Auch hier ist es allerdings zweifelhaft, ob es sich, wie bei fast allen späteren Streitfragen über dieses Problem, nicht nur um

1) JZ 1952, S.416 = DStR 1952, S.225

2) Übrigens ist die genannte Entscheidung vom BVerfG - Bd.7, S.89 ff. = NJW 1957, S.1395 = DVBl 1957, S.642 - im Ergebnis nicht gebilligt worden.

3) Affolter, Geschichte des intertemporalen Privatrechts, S.21; Goeppert, Iherings-Jahrb., Bd.22, S. 22 ff; Scheerbarth, Monogr. S.31/32; Vogel, Diss. S.41 f; Schlensker, Diss. S.11, berichten übereinstimmend von einem Ausspruch Ciceros, wonach für die Volksgesetzgebung der Grundsatz des Verbots rückwirkender Gesetze galt, aber Ausnahmen denkbar sein sollten.

die Frage des Gewolltseins der Rückwirkung, also um eine Gesetzesauslegung gehandelt hat. Im übrigen sei auf Affolter⁴⁾ und Goeppert⁵⁾ verwiesen, aus deren eingehenden Untersuchungen sich die Entwicklung ebenso ergibt wie die Tatsache, daß die bisweilen auch schon früher erhobene Forderung nach einem generellen Verbot von rückwirkenden Gesetzen, von Strafgesetzen abgesehen, keineswegs zu einer traditionellen Linie geführt hat, aus der Rückschlüsse gezogen werden könnten. Darüber dürfen die häufigen Erörterungen in der Literatur auch der Vergangenheit nicht hinwegtäuschen. Wie erwähnt, war es zumeist nicht der Streit um die Zulässigkeit rückwirkender Gesetze, der die Fachwelt beschäftigte, sondern das Problem, wie ein seinen zeitlichen Geltungsbereich nicht exakt abgrenzendes Gesetz in diesem Punkt auszulegen sei. Im übrigen waren fast alle damaligen die Rückwirkung betreffenden Regelungen nur in einfachen Gesetzen enthalten; schon nach ihrem Wortlaut wollten sie häufig nicht mehr sein als Auslegungsvermutungen. Wo das Gesetz ausnahmsweise ein Rückwirkungsverbot enthielt⁶⁾, ist es in der Praxis nicht angewendet worden⁷⁾. Auch moderne Staatsverfassungen, wie die der USA⁸⁾, Norwegens⁹⁾ und der Schweiz¹⁰⁾ enthalten keine ausdrücklichen Verbote, Gesetzen rückwirkende Kraft beizulegen. Desgleichen hat die ständige Rechtsprechung des RFH¹¹⁾ stets anerkannt, "daß sowohl

4) aaO.

5) aaO, S.1 ff.

6) z.B. § 14 Einleitung zum Preußischen ALR von 1794

7) Vgl. Peters, Lehrbuch, S.81, FuBn.2 und Scheerbarth, Monogr. S.33

8) Vgl. dazu Blümel, JZ 1952, S.409; Buchwala, Wpg 1952, S.426; Kisker, Monogr. S.36-119 und 125-157

9) Dazu Eckhardt-Hillebrecht, aaO, S.35-38

10) Ebd. S.39

11) Besonders deutlich zum Ausdruck gekommen in Bd.48, S.266

für die objektiven wie für die subjektiven Voraussetzungen die Steuerpflicht an Umstände und Verhältnisse angeknüpft werden kann, die vor Inkrafttreten des Gesetzes vorhanden gewesen sind, auch wenn sie im Zeitpunkt des Inkrafttretens nicht mehr vorliegen".

Die Geschichte des intertemporalen Rechts gibt also nicht einmal für Zivilgesetze, umso weniger dann aber für das Steuerrecht Anhaltspunkte für die Erkenntnis einer Tradition, mit deren Hilfe die Lösung unter der Geltung des GG gefördert würde.

§ 3 Der Begriff "Rückwirkung"

I. Begriffsbestimmung:

Trotz zahlreicher Versuche scheint es bisher nicht gelungen zu sein, den Begriff "Rückwirkung eines Gesetzes" mit einem ein für allemal feststehenden, einheitlichen und stets brauchbaren Sinngehalt zu versehen. Das geht schon damit an, daß die Bezeichnung "Rückwirkung" selbst als mißverständlich angesehen und deshalb abgelehnt wird¹⁾ oder daß vorsichtig nur von "sogenannter Rückwirkung" gesprochen wird²⁾. Die Lösungsversuche reichen in dieser terminologischen Frage von dem Wort "Rückanknüpfung"³⁾ über "Ausschließlichkeit eines neuen Gesetzes"⁴⁾ bis "Rückanwendung"⁵⁾. Daß die beiden letzteren Bezeichnungen nicht zutreffend sind, hat Scheerbarth⁶⁾ nachgewiesen.

Nun ist allerdings zuzugeben, daß das Wort "Rückwirkung" sachlich nicht den Kern des Problems vollständig wiedergibt, ja sogar logisch unrichtig ist⁷⁾. Denn eine Wirkung in die Vergangenheit gibt es gerade nicht⁸⁾; das Gesetz ist nicht in der Lage, bereits Geschehenes wieder rückgängig zu machen, es kann keine Tatsache umstoßen, sondern muß sich darauf beschränken, aus vorgegebenen Sachverhalten rechtliche Folgerungen zu ziehen.

1) So Scheerbarth, Monogr. S.5, mit weiteren Nachweisen in Fußn. 4-6.

2) BFH z.B. in BStBl.1952 III, S.25

3) So bei Wolff, Lehrbuch, § 27 I c 1, bei Scheerbarth, aaO, S.29, und bei Kisker, Monogr. S.13

4) Affolter, aaO, S.29

5) Vgl. Scheerbarth, S.5, Fußn.4

6) aaO, S.29

7) Loewer, StW 1953, Sp.307

8) "Eine Rückwirkung im strengen Sinn kann es nicht geben." :Forsthoff, Lehrbuch, S.139; ebenso Klein, Monogr. S.23; Schlensker, Diss. S.6; Sieg, JZ 1961, S.81

Geschieht dies in der Weise, daß schon eingetretene Rechtsfolgen zurückliegender Sachverhalte geändert oder daß aus bislang rechtlich irrelevanten Tatbeständen der Vergangenheit nunmehr nachträglich rechtlich bedeutsame gemacht werden, also solche, an die das neue Gesetz Folgerungen knüpft, so hat das, genau besehen, keine Wirkung auf die Tatsachen der Vergangenheit. An diesen kann und soll nichts geändert werden. Lediglich für Gegenwart und Zukunft ändern sich Rechtsfolgen. Diese Grenze ist eine absolute, denn sie ist eine solche der Logik⁹⁾. Deshalb aber zu behaupten, ein rückwirkendes Gesetz verstoße gegen die Verfassung, weil die von ihm angeordnete Rückwirkung begrifflich unmöglich sei¹⁰⁾, halte ich zu mindest für unnötig¹¹⁾ wenn der Begriff "Rückwirkung" in einem Sinn verwendet wird, der von vorneherein die rechtslogischen Bedenken dieser Art¹²⁾ ausklammert. Das geschieht durch eine Fiktion, die entweder dahin geht, anzunehmen, das Gesetz solle so angewendet werden, als ob es in der Vergangenheit bereits gegolten hätte¹³⁾ oder die Ereignisse der Vergangenheit sollten so behandelt werden, als ob sie erst nach Inkrafttreten des Gesetzes Wirklichkeit geworden wären¹⁴⁾. Sachlich ist diese Unter-

9) Forsthoff, aaO.

10) So BayVerfGH in den Entscheidungen Bd.3, S.129 ff., 137, Bd.5, S.12/13 und S.166 ff., 186, sowie Mondorf, StbJb 1951, S.21, und Loewer, StW 1953, Sp.305/306.

11) Insoweit in Übereinstimmung mit Kimminich, JZ 1962, S.518.

12) Über andere vgl. § 13

13) So Fritsch, Wpg 1952, S.544; Eckhardt-Hillebrecht, S.16; Klein, Monogr. S.24/25, mit weiteren Nachweisen in Fußn.80; Kruse, Rechtsschutz, S.122; Staudinger-Gramm, S.356; Schlensker, Diss. S.9; Vogel, Diss. S.25 - anders aber S.20 -; von Wallis, DStZ A 1958, S.354, und bei Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.18 zu § 1 StAnpG.

14) So Forsthoff, Lehrbuch, S.139; Dürschke, aaO, S.354; Bühler-Strickrodt, S.102; Mattern, JZ 1954, S.348; Pfeiffer, Diss. S.6; Vogel, Diss. S.20 und die Urteile des BFH vom 19.6.1951, BStBl 1952 III, S.25, und vom 14.2.1958, BStBl 1958 III, S.222.

scheidung hier nicht von Bedeutung¹⁵⁾.

Daß ein Gesetz kein bestimmtes Verhalten in der Vergangenheit regeln kann, ist klar. Daher ist die Rückwirkung von Rechtsnormen dort unmöglich, wo sie logisch sinnlos wäre¹⁶⁾. Unübertroffen anschaulich ist das Beispiel Peters¹⁷⁾, daß ein Gesetz rückwirkend anordne, innerhalb der ersten drei Tage nach dem Auftreten einer Krankheit müsse der Patient geimpft werden. Hier ist ganz offensichtlich, daß dem Gesetz für die Vergangenheit keine unmittelbare Wirkung zukommen kann, weil es gegenüber bereits eingetretenen Tatsachen machtlos ist¹⁸⁾. Um solche Fälle geht es aber hier auch gar nicht. Insbesondere ist damit nicht gesagt, daß die Rückwirkung immer gegen die Rechtslogik verstößt. Das wäre nur dann der Fall, wenn jedes rückwirkende Gesetz anordnen würde, daß der Bürger sich in der Vergangenheit in ganz bestimmter Weise zu verhalten gehabt habe. Dagegen ist es dem Gesetzgeber vom Gesichtspunkt der juristischen Logik her nicht verwehrt, vermittelt einer der beiden obigen Fiktionen auch für solche Steuerbürger Pflichten oder Rechtsfolgen zu statuieren, die schon früher die zu Rechtsfolgen führenden Tatbestände verwirklicht oder deren Verwirklichung begonnen haben.

15) BVerfG Bd.2, S.237 ff., 264; nicht richtig hingegen Axer, Diss. S.7, der der Fiktion den Inhalt geben will, es solle unterstellt werden, daß bestimmte Vorgänge der Gegenwart in ihrer Auswirkung so behandelt würden, als hätten sie sich bereits in der Vergangenheit abgespielt. Entscheidend ist gerade die Anknüpfung an einen früheren tatsächlichen Vorgang; Axer verwechselt also offenbar Ursache und Wirkung.

16) Klein, Monogr. S.23

17) Lehrbuch, S.81

18) Siehe dazu auch BVerfG Bd.2, S.237 ff., 265

Solche Rechtsfolgen können aber nur in Gegenwart und Zukunft entstehen und gelten¹⁹⁾. Für den speziellen Fall von Steuergesetzen kann man auch sagen, das neue Gesetz bringe eine nachträgliche Auferlegung oder Befreiung von Steuerlasten²⁰⁾. Mit Recht betont Kimminich,²¹⁾ daß sich die angestrebte Beschränkung auf die begrifflich mögliche Rückwirkung bereits durch die folgende Definition zum Ausdruck bringen lasse: Rückwirkung liegt dann vor, wenn an in der Vergangenheit liegende Tatbestände Rechtsfolgen geknüpft werden, die in Gegenwart oder Zukunft realisiert werden. Oder²²⁾: Rückwirkung ist die Anordnung, daß ein Tatbestand, der bisher rechtlich irrelevant war, nunmehr Rechtswirkungen entfalten soll, oder daß ein Tatbestand, dem das bisherige Recht bestimmte Rechtswirkungen beigelegt hat, diese Wirkungen nicht mehr besitzen oder eine andere Wirkung haben soll. Wenn also im folgenden von Rückwirkung oder von rückwirkenden Gesetzen die Rede ist, so soll das immer in dem einschränkenden Sinn gemeint sein, daß Rückwirkung dann vorliege, wenn, unter schon begrifflicher Ausschaltung obiger rechtslogischer Bedenken, das Gesetz aus Tatsachen, die vor seiner Verkündung eingetreten sind, die Entstehung, den Untergang oder die inhaltliche Veränderung eines Steueranspruchs ableitet²³⁾. Wann eine sich daraus ergebende Steuerschuld fällig ist, wann sie festgesetzt wird oder zu entrichten ist, ist darauf ohne Einfluß²⁴⁾; maßgebend ist allein die Frage,

19) Dazu Meyer-Cording, aaO, S.161; Loewer, StW 1952, Sp. 159/160

20) Friedländer, StW 1953, Sp.311; wegen der übrigen rechtslogischen Bedenken vgl. unten § 13.

21) aaO, S.518

22) Schlensker, Diss. S.6

23) Ähnlich Eckhardt-Hillebrecht, S.16

24) Vgl. Fußn. 23

ob das Gesetz zeitlich vor seiner Verkündung liegende Tatbestände steuerlich anders als bisher behandeln will²⁵⁾

Die aufgezeigte Ungenauigkeit der Ausdrucksweise soll jedoch kein Hinderungsgrund sein, den Begriff "Rückwirkung" zu verwenden. Dafür sind, neben der Möglichkeit des Ausweichens auf die genannten Fiktionen folgende zwei Gründe maßgebend:

a) Der Begriff "Rückwirkung" hat sich, eben weil ein zutreffenderer und anschaulicherer bisher nicht gefunden werden konnte, derartig eingebürgert, daß man schon deswegen über die begriffslogischen Ungereimtheiten hinwegsehen kann, weil angenommen werden darf, daß mit diesem Wort noch immer am leichtesten faßlich dargestellt werden kann, was gesagt werden soll und die weite Verbreitung auch terminologische Mißverständnisse vermeiden hilft. Gerade hier erscheint es angebracht, die "Macht des Faktischen" nicht zu unterschätzen.

b) Der Ausdruck "Rückanknüpfung"²⁶⁾ mag demgegenüber sprachlich richtiger sein. Gegen seine Verwendung spricht aber nicht nur das Argument, das zugunsten des Rückwirkungsbegriffs ins Feld geführt werden kann, sondern auch die Tatsache, daß damit nur die sogenannte "echte Rückwirkung" erfaßt ist, und für die "unechte Rückwirkung"²⁷⁾ ein zusätzlicher, der wenig schöne Ausdruck "sofortige Einwirkung" verwendet werden muß, obgleich die sachlichen Unterschiede zwischen beiden Arten sich kaum als größer herausstellen können, als es die Differenzierung "echt" - "unecht" in Verbindung mit dem Wort "Rückwirkung"

25) Dazu Friedländer, StW 1953, Sp.311; anders Buchwald, aaO, S.427, der hierin, nach dem bereits Ausgeführten zu Unrecht, nur eine wirtschaftliche, keine rechtliche Rückwirkung sehen will; zur Bedeutungslosigkeit des Entstehungszeitpunktes der Steuerschuld siehe auch Friedländer, aaO. Sp.262

26) Vgl. oben Fußn.3

27) Wegen der Unterscheidung vgl. den folgenden Abschnitt II.

besagt. Außerdem sagt der Ausdruck "sofortige Einwirkung" das, worauf es in diesem Zusammenhang ankommt, nicht deutlich genug. Sofort einwirken kann ein Gesetz auch auf einen am Tag seines Geltungsbeginns erst einsetzenden Tatbestand. Diese Bezeichnung bringt also nicht deutlich genug zum Ausdruck, daß neben Zukünftigem auch Vergangenes zur Rechtsfolgevoraussetzung gemacht werden soll. Auch die Verwendung des Ausdrucks "Eingriff in wohlerworbene Rechte" für ein Gesetz mit unechter Rückwirkung halte ich für wenig glücklich²⁸⁾, da unter dem Begriff "wohlerworbene Rechte" herkömmlicherweise wenn nicht etwas anderes, so doch mehr, nämlich auch solche Rechte verstanden werden, die aus einem abgeschlossenen Tatbestand, (selbst im Sinn der hier im folgenden vertretenen Abgrenzungstheorie) resultieren.

II. Die Unterscheidung echte und unechte Rückwirkung:

Häufig wird zwischen echter und unechter Rückwirkung unterschieden und aus der Grenzziehung auch insofern eine praktische Folgerung gezogen, als der unechten Rückwirkung jegliche Bedeutung für das vorliegende Problem abgesprochen, sie als unproblematisch hingestellt wird. Die für rückwirkende Gesetze herausgearbeiteten Regeln sollen also hier nicht zur Anwendung kommen können, weil es sich in Wahrheit um gar keine Form der Rückwirkung handle²⁹⁾. Wenngleich sich zeigen wird,

28) Diese Bezeichnung verwendet Kisker, Monogr. S.21

29) So z.B. Buchwald, aaO, S.427; Ehlers, StW 1953, Sp.114; Gegerle, Diss. S.8; Schlensker, Diss. S.6; Eckhardt-Hillebrecht, S.16/17; Meyer-Cording, aaO, S.161; Quack, DVBl 1962, S.290; offenbar auch Maunz, Lehrbuch S.100; Peters, Lehrbuch S.82; Scheerbarth, DVBl 1956, S.395; H.J.Wolff, Lehrbuch § 27 I c; Vogel, Diss. S.19/20, und, besonders deutlich BVerfG Bd.11, S.139 ff., 145.

daß diese schroffe Differenzierung nicht angebracht ist, ist doch auch nach der hier vertretenen Auffassung eine Unterscheidung geboten, weshalb der Abgrenzung keineswegs jede Bedeutung abgesprochen werden soll.

1) Die unechte Rückwirkung:

Es liegt eine Reihe von Definitionen darüber vor, wann eine sogenannte unechte Rückwirkung anzunehmen ist, die aber im wesentlichen zumeist das Gleiche besagen, insbesondere darauf abstellen, daß diese Gesetze Wirksamkeit nur ex nunc haben und sich auf schwebende Rechtsverhältnisse beziehen³⁰⁾. Die Gesichtspunkte, die entscheiden, wann von unechter Rückwirkung gesprochen werden muß, die auch Rückwirkung im weiteren, schwächeren, uneigentlichen oder übertragenen Sinn genannt wird³¹⁾, sind demnach folgende:

a) Es muß sich um einen bereits begonnenen, länger andauernden und in seinen Auswirkungen noch nicht beendeten Tatbestand handeln, oder, wie Pfeiffer³²⁾ sagt, um einen "zusammengesetzten" Vorgang, bei dem sich der Tatbestand aus mehreren, zeitlich auseinanderliegenden Ereignissen zusammensetzt und noch nicht abgeschlossen ist. Letzteres ist erst dann der Fall, wenn das letzte der einzelnen Ereignisse, aus denen der Gesamtvorgang besteht, eingetreten ist.³³⁾

b) Der zeitliche Geltungsbereich des Gesetzes muß seinen Anfang genommen haben, nachdem ein derartiger Gesamtvorgang begonnen hat, aber bevor er abgeschlossen ist.

30) Scheerbarth, Monogr. S.6, und DVBl, aaO, S.395

31) Vgl. Meyer-Cording, S.161; Schlensker, S.5; Pfeiffer, S.7

32) S. 6/7

33) Vogel, Diss. S.19

c) Das neue Gesetz muß aus Gründen des notwendigen Zusammenhangs den Gesamtvorgang als solchen erfassen, obgleich es an sich seine Wirkung auf die Zukunft derart beschränkt, daß die bisher eingetretenen Einzelvorgänge, wenn sie rechtlich selbständige Bedeutung hätten, in ihren rechtlichen Auswirkungen nicht verändert würden. Wesentlich ist also folgendes Kennzeichen: Unselbständige Teilvorgänge, die in der Zeit vor Inkrafttreten des Gesetzes liegen oder in dieser Zeit gemachte Anstrengungen zur Vollendung eines bestimmten Tatbestands werden in ihrer rechtlichen Bedeutung oder Auswirkung dadurch verändert, daß der erst später zum Abschluß gelangende Gesamtvorgang sich in vollem Umfang nach neuem Recht orientiert, der unselbständige Teilvorgang aber wegen der Unteilbarkeit des Gesamtvorganges an der rechtlichen Beurteilung nach dem zur Zeit des Tatbestandsabschlusses geltenden Recht teilnimmt. Daher kann man auch sagen: Werden in der Vergangenheit liegende unselbständige Teilakte oder Handlungen zu Tatbestandsvoraussetzungen eines ausschließlich in die Zukunft wirkenden Gesetzes, so ist der Fall einer unechten Rückwirkung gegeben.

Aus der Tatsache, daß ein Gesetz mit unechter Rückwirkung nur in die Zukunft wirkt, könnte man schließen, daß die mit der unechten Rückwirkung notwendigerweise verbundene Aufhebung oder Änderung der noch fortbestehenden, aber bereits früher entstandenen Verhältnisses sehr wohl vereinbar sei. Daß eine solche Folgerung jedenfalls auf dem Gebiet der Abgabengesetzgebung auf Bedenken stößt, wird noch dargelegt

werden³⁴⁾.

Beispiele unechter Rückwirkung werden zweckmäßigerweise erst gebracht, wenn das Gegenstück, der Begriff des Gesetzes mit echter, auch starker, eigentlicher oder strenger Rückwirkung geklärt ist. Denn Schwierigkeiten in der Einordnung ergeben sich zumeist nur im Verhältnis zwischen diesen beiden Arten von Gesetzen, nicht aber zu den Gesetzen, die ohne Beziehung in die Vergangenheit sind, so daß Zweifelsfälle sich nur dann

-
- 34) Sieg, JZ 1961, S.81 lehnt "im Zweifel" die Möglichkeit einer unechten Rückwirkung überhaupt ab, stützt seine Ansicht, die auf einen Zivilrechtsfall zugeschnitten ist, jedoch auf Art.170 EGBGB, der im öffentlichen, also auch im Steuerrecht, jedoch nicht anwendbar ist, weil das Über- und Unterordnungsverhältnis eine andere Betrachtungsweise gebietet. Außerdem erweitert Sieg den Definitionsbereich erheblich zu Gunsten der echten Rückwirkung. Nicht richtig ist es, wenn Tipke-Kruse, § 2 AO, Rdn.5, unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des VG Hannover in RLA 1960, S.315, behaupten, es handle sich um einen Fall unechter Rückwirkung, wenn der Wortlaut des Gesetzes mit rückwirkender Kraft geändert und damit nur klargestellt werde, was bereits seit der ursprünglichen Inkraftsetzung des Gesetzes rechtens war. Gemeint ist hier offenbar die authentische Interpretation, die entweder eine wirkliche oder eine scheinbare sein kann. Eine wirkliche authentische Interpretation liegt vor, wenn die vom rückwirkenden Gesetz gegebene Erläuterung nach allgemein anerkannten Auslegungsregeln auch aus dem interpretierten Gesetz als möglich herausgelesen werden könnte. Dann handelt es sich aber weder um eine echte noch um eine unechte, vielmehr um gar keine Rückwirkung. Eine authentische Interpretation ist dagegen eine scheinbare, wenn sie in das bisherige Gesetz etwas hineindeutet, was sich aus diesem nicht entnehmen läßt. Dann liegt aber ein Fall echter Rückwirkung vor, wie wir noch sehen werden.

lösen lassen, wenn hinsichtlich der Definitionen die nötigen Fundamente geschaffen sind.

2) Die echte Rückwirkung:

Das Wesentliche dieser Rückwirkungsart im Vergleich zur unechten Rückwirkung ergibt sich zwangsläufig, wenn man von dem jeweiligen Gegenteil ausgeht:

a) Es braucht sich nicht unbedingt um einen länger andauernden zusammengesetzten Vorgang handeln; auch Stichtagsgesetze können mit echter Rückwirkung ausgestattet sein.

b) Der zeitliche Geltungsbereich des neuen Gesetzes darf erst einsetzen, wenn der diesem Gesetz unterliegende Vorgang vollständig abgeschlossen ist.

c) Das neue Gesetz darf nicht nur in die Zukunft wirken, sondern muß wollen, daß in der Vergangenheit liegende Tatbestände an den von ihm angeordneten Rechtswirkungen teilnehmen, seien diese nun verändert oder erstmalig³⁵⁾. Daher spricht das Bundesverfassungsgericht, wenn es die echte Rückwirkung meint auch davon, daß das Gesetz "abgeschlossene Tatbestände" erfasse oder "abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände" betreffe³⁶⁾. Meyer-Cording³⁷⁾ verlangt eine wirkliche Rückschau des Gesetzgebers vom Tag des Inkrafttretens des Gesetzes an in die Vergangenheit. Die praktische Brauchbarkeit

35) Vgl. hierzu, wenn auch nicht so ausführlich, Buchwald, aaO, S.427; Pfeiffer, S.7; Schlensker, S.7; Staudinger-Gramm. S.356; Vogel, Diss. S.25; von Wallis, in Hübschmann u.a. Rdn.18 zu § 1 StAnpG S.30

36) Urteile 2 BvL 6/59 vom 19.12.1961; 1 BvL 22/57 vom 11.10.1962; 1 BvL 28/62 vom 14.3.1963; Ferner Bd.2 S.264, Bd.7 S.93; Bd.11, S.145; im Anschluß daran auch Maunz, Lehrbuch S.100 und Tipke-Kruse, Rdn.5 zu § 2 AO.; zur Kritik vgl. Klein-Barbey, Institut FSt, Heft 72, S.44/45

37) aaO, S.161

dieses Ausdrucks muß aber wohl bezweifelt werden. Auch der Ansicht von Quack³⁸⁾, eine echte Rückwirkung liege schon dann vor, wenn auch nur ein Tatbestandsmerkmal in der Vergangenheit verwirklicht wurde, kann nicht zugestimmt werden, da sie den Unterschied verwischt, zumal auch nach der hier vertretenen Lösung die Schwierigkeiten überwunden werden können, die Quack offenbar zu seiner Abgrenzung bewogen haben.

3) Die Abgrenzung der echten von der unechten Rückwirkung.

A) Grund für das Erfordernis der Abgrenzung:

Nimmt man mit der noch überwiegenden Meinung³⁹⁾ an, jede unechte Rückwirkung sei zulässig, dann liegt ohnehin klar zutage, warum eine Abgrenzung nötig ist: Kommt man zu dem Ergebnis, daß nur ein Fall unechter Rückwirkung vorliegt, so sind weitere Untersuchungen über deren Zulässigkeit überflüssig. Nur im Fall einer echten Rückwirkung bedarf es dann einer weiteren Prüfung. Aber auch wenn man von der hier vertretenen Auffassung ausgeht, daß der Grundsatz der Rechtssicherheit verfassungsrechtliche Grenzen auch der unechten Rückwirkung setzt⁴⁰⁾, erübrigt sich eine Abgrenzung keinesfalls. Denn es leuchtet schon hier ein, daß die Anforderungen, die an Gesetze mit unechter Rückwirkung zu stellen sind, geringer sein müssen als an solche mit echter Rückwirkung, denen in aller Regel ein erheblich größeres Über-

38) aaO, S.291

39) Vgl. § 3 FuBn. 29

40) Ebenso BVerfG Beschluß vom 11.10.1962 - 1 BvL 22/57 - NJW 1963, S.29-32, S.30 = Bd.14, S.288 ff.

raschungsmoment eigen ist, die also leichter mit dem Prinzip der Rechtssicherheit in Konflikt geraten können. Kisker⁴¹⁾ hat mit Recht kritisiert, daß die bisher getroffenen Unterscheidungen zwischen echter und unechter Rückwirkung daran krankten, daß niemand zu sagen vermöge, in welchen Fällen eine Mehrzahl von Tatsachen zu einem Tatbestand gehört. Die Aufmerksamkeit ist also besonders dem Kriterium "abgeschlossener Tatbestand" zuzuwenden.

B) Das Merkmal des abgeschlossenen Tatbestandes und seine Bestimmung im Einzelfall.

a) Bedeutung des Begriffs:

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, daß bei der Frage, ob echte oder unechte Rückwirkung vorliegt entscheidend darauf abzustellen ist, ob der maßgebende Tatbestand als bereits abgeschlossen zu gelten hat. Daß darüber, wann dies der Fall ist, die Meinungen weit auseinandergehen, ist darauf zurückzuführen, daß bisher keine einheitlichen Abgrenzungsmerkmale verwendet wurden, obgleich dies dringend geboten erscheint. Denn der bisherige Zustand führte zu der Versuchung, der nicht nur die Rechtsprechung, sondern auch einige Schriftsteller unterlegen sind, daß man, um nicht das "vielschichtige Problem der Rückwirkung" aufrollen zu müssen, einen Ausweg in begriffsjuristischen Überlegungen suchte, indem man zweifelhafte Fälle bereits auf der rein begrifflichen Ebene ausschied und sich damit die sachliche Prüfung über die Verfassungsmäßigkeit ersparte. Daß auf diese Weise die Gefahr besteht, daß der Begriff der unechten Rückwirkung über Gebühr ausgeweitet wird⁴²⁾, ist kaum zu leugnen. Daß

41) aaO, S.27

42) Quack, aaO, S.290

gerade die Terminologie des Bundesverfassungsgerichts⁴³⁾ besonders geeignet sein soll, diese Gefahr zu erhöhen⁴⁴⁾ erscheint nicht überzeugend. Denn einmal ist auch die unechte Rückwirkung nicht bedenkenlos zulässig⁴⁵⁾ und zum anderen verlangt die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur, daß der Begriff des abgewickelten oder abgeschlossenen Tatbestands eindeutig festgelegt wird. Gelingt dies - und das dürfte zwar Schwierigkeiten machen, die aber nicht unüberwindlich sind⁴⁶⁾ - dann sind alle Bedenken über eine unzulässige Umgehung des Problems gegenstandslos; denn festzustellen, ob ein Gesetz an Tatsachen knüpft, die vor seiner Verkündung eingetreten sind, ist im Einzelfall wohl das geringere Problem, so daß der Schwerpunkt bei der Frage liegt, wann in diesem Sinn ein Tatbestand abgewickelt ist.

b) Ausgangspunkt der Begriffsbestimmung:

Das Problem, ob ein Tatbestand als abgewickelt zu gelten hat, setzt zunächst voraus, daß die vom Gesetz aufgestellten Tatbestandsvoraussetzungen geprüft werden und daß ihr Vorliegen bejaht wird. Erst dann ist die Frage zu untersuchen, ob diese Tatsachen in der Vergangenheit liegen. Kann letzteres eindeutig festgestellt werden, so bestehen keine Zweifel, daß eine echte Rückwirkung vorliegt. Um das an einem von Wolff⁴⁷⁾ erwähnten Beispiel zu demonstrieren: Ein Gesetz besitzt eindeutig echte Rückwirkung, wenn das in ihm enthaltene Verbot, Häuser in Holzbauweise zu errichten auch auf solche Gebäude angewendet werden soll, die bei Erlass

43) Vgl. Fußn. 36

44) So Quack wie Fußn. 42

45) Vgl. § 21

46) Meyer-Cording, S.161

47) Lehrbuch § 27 I c

des Gesetzes bereits fertiggestellt waren. Hier kann kein Zweifel darüber bestehen, daß mit der Fertigstellung auch der zur Anwendung des Gesetzes führende Tatbestand verwirklicht war. Dem entspricht auf dem Gebiet des Steuerrechts etwa der Fall, daß im Laufe eines Jahres die Steuersätze für ein früheres, bereits abgelaufenes Veranlagungsjahr geändert werden. Auch hier kann wohl die volle Tatbestandsverwirklichung mit dem Ablauf des maßgebenden Kalenderjahres nicht bestritten werden⁴⁸⁾. Schwierigkeiten entstehen eigentlich erst da, wo an Hand der herkömmlichen Unterscheidungsmerkmale eine exakte Grenze nicht mehr zu ziehen ist. Wie ist es also etwa, wenn das erwähnte Gesetz die Steuersätze für ein Veranlagungsjahr am 30.12. dieses Jahres ändert? Spielt bei der Frage nach dem abgewickelten Tatbestand die Art der Steuer eine Rolle, d.h. können die Antworten verschieden ausfallen, je nachdem ob es sich um Steuern handelt, die bestimmungsgemäß ganz oder teilweise auf andere abgewälzt werden können⁴⁹⁾? Die Fragestellung ist hinsichtlich des gewählten Zeitpunkts der Gesetzesänderung hier absichtlich scharf pointiert. Sie stellt sich aber mit kaum weniger großer Deutlichkeit auch dann, wenn das neue Gesetz überhaupt im Laufe eines Jahres erlassen wird und für dieses gesamte Jahr gelten soll. Es ist dies einer der Hauptfälle, der Anlaß zu Meinungsverschiedenheiten gibt, damit aber auch die Notwendigkeit der begrifflichen Klärung augenscheinlich macht. Ein in etwas anderer Richtung gelegenes, aktuelles Problem bietet Gelegenheit, die Fragestellung auch an folgendem Beispiel zu verdeutlichen: Der Bundes-

48) Vgl. auch das dem Umsatzsteuerrecht entnommene Beispiel bei Eckhardt-Hillebrecht, S.16

49) Zur Steuerüberwälzung vgl. von Mering in HDSW, Bd.10, S.175, Stichwort: Steuerüberwälzung

tag hat am 13.3.1963 in 2. und 3. Lesung das Gesetz zur Einschränkung des § 7b EStG verabschiedet⁵⁰⁾. Danach wird dem § 7b in der bisherigen Fassung ein Absatz 7 hinzugefügt der vorsieht, daß zur Dämpfung der Nachfrage auf dem Baumarkt die Anwendung der Vorschrift in ihrer bisherigen Fassung vorübergehend ausgesetzt wird. Die Einschränkung soll für Gebäude gelten, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 9.10.1962 gestellt worden war. Der 9.10.1962 ist der Tag, an dem die Einschränkung dem Bundestag und der Öffentlichkeit angekündigt worden war. Diesem Gesetz hatte der Bundesrat zunächst die Zustimmung versagt und den Vermittlungsausschuß angerufen, weil eine unzulässige Rückwirkung vorliege. Hingegen hat sich der Bundestag zur Rechtfertigung des gewählten Zeitpunkts auf den Standpunkt gestellt⁵¹⁾, das Gesetz enthalte keine echte Rückwirkung, weil der zu beurteilende Tatbestand⁵²⁾ nicht schon mit dem Antrag auf Baugenehmigung sondern erst mit deren Erteilung abgeschlossen sei⁵³⁾. Fast die gleiche Frage hatte sich bereits etwas mehr als zwei Jahre vorher ergeben: Nach Artikel 1 Absatz 6 des Steueränderungsgesetzes 1960 vom 30.7.1960⁵⁴⁾ wurden die Abschreibungssätze nach § 7b EStG in der Weise geändert, daß statt bisher 2 x 10 und 10 x 3 % nunmehr 2 x 7,5 und 8 x 4 % von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgesetzt werden konnten. Die neuen

50) Bundestags-Drucksache 333/62

51) Abgesehen von hier noch nicht zu behandelnden Fragen.

52) Bau eines den Erfordernissen des Gesetzes entsprechenden Hauses

53) Vgl. hierzu DStR 1962/63, S.363

54) BGBl I S.616

Sätze sollten nach Artikel 2 Ziff. 5 des Gesetzes für alle Gebäude gelten, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 8.3.1960 gestellt worden war. Es war dies der Tag, an dem der Regierungsentwurf eingebracht worden war. Im Fall dieses Gesetzes vertritt Hansen⁵⁵⁾ den Standpunkt, daß eine echte Rückwirkung vorliege, der Tatbestand also mit Einreichen des Baugesuches abgeschlossen sei. Die gegenteilige Meinung wird von Littmann⁵⁶⁾ mit der Begründung vertreten, eine eigentliche Rückwirkung liege nicht vor, weil das Gesetz im Jahre 1960 ergangen sei und nur solche Gebäude betreffe, mit deren Errichtung nach dem 31.12.1959 begonnen wurde. Hiernach habe die Entstehung des für die Steuerschuld 1960 maßgebenden Tatbestandes jedenfalls erst nach Beginn des Veranlagungszeitraums begonnen⁵⁷⁾. Ähnliche Auffassungen, die das maßgebende Moment für den Tatbestandsabschluß in der Entstehung der Steuerschuld sehen⁵⁸⁾, werden auch von der Rechtsprechung⁵⁹⁾ und der Literatur⁶⁰⁾ vertreten. Diese

55) Die Steuerberatung 1960, S.173 ff., 177

56) Einkommensteuerrecht, Anm. 1e zu § 7b EStG, S.776

57) Vgl. § 3 Abs. 5 Ziff. 1c StAnpG

58) § 3 Abs. 1 aaO bestimmt, daß die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Abweichend davon entsteht nach § 3 Abs. 5 die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

59) BVerfG 2 BvR 1/60; 2 BvL 6/59; 2 BvR 2/60; BFH BStBl 1960 III, S.166 und 1953 III, S.250; ferner FG Nürnberg, EFG 1958, S.169

60) z.B. Buchwald, S.427; Friedländer, StW 1953, Sp.677; Friedrich, StW 1951, Sp.82 ff., 83; Jüsgen, DB 1962, S.946, im Anschluß an das BVerfG; ferner Spitaler, StW 1962, Sp.137 ff., 146, dem allerdings der Vorwurf zu machen ist, seine Auffassung mit einer petitio principii zu verteidigen, denn er begründet sie nur damit, daß es eben ein Unterschied sei, ob der Steueranspruch entstanden sei oder nicht.

These liegt wohl deshalb nahe, weil § 3 Abs. 1 StAnpG ebenfalls von der Verwirklichung des Tatbestandes spricht. Daß sie aber als einzige mit dem Gesetz vereinbar sei⁶¹⁾, scheint eine reichlich kühne Behauptung, die besonders deswegen nicht überzeugt, weil ihr Vertreter sich mit einer anderen Lösung nicht auseinandergesetzt hat, sondern nur das Argument behandelt, statt eines jährlichen Abschlußzeitraums einen vierteljährlichen einzuführen. Das allein reicht aber nicht aus.

Die Möglichkeit, mit Hilfe des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld die Frage nach dem Tatbestandsabschluß zu lösen, wird ausdrücklich abgelehnt von Haver⁶²⁾, Quack⁶³⁾, Paulick⁶⁴⁾ und Eckhardt-Hillebrecht⁶⁵⁾. Mit Recht wird dabei betont⁶⁶⁾, daß diese Ansicht es völlig dem Gesetzgeber überlasse, aus einem Gesetz, das nach obiger Abgrenzung möglicherweise ein solches mit echter Rückwirkung wäre, dadurch eines mit unechter Rückwirkung zu machen, daß er zeitliche Elemente der Gegenwart oder Zukunft in den Steuertatbestand einbaut. Außerdem wird der formelle Charakter dieses Kriteriums noch dadurch unterstrichen, daß die Anknüpfung der Steuer an einen bestimmten Erhebungszeitraum eine rein technische Notwendigkeit ist und nur ein Element der Steuererhebung darstellt⁶⁷⁾. Was dieser Lösung also vorzuwerfen ist, ist nicht nur die Tatsache, daß sie es dem Gesetzgeber überläßt, eine nur unechte Rückwirkung zu konstruieren,

61) So Jüsgen, aaO

62) BB 1960, S.394 und 1962, S.91 ff., 93

63) aaO, S.289 ff., 291

64) Gutachten S.38 und 41

65) S.17

66) Kisker, S.28/29 und Quack, S.291

67) Haver, BB 1962, S.93

sondern auch der Umstand, daß diese Konstruktion auf einem rein formalen Kriterium aufbaut⁶⁸⁾. Soweit das Bundesverfassungsgericht diese These vertritt, beruht sie wohl auf der Auffassung, ein Tatbestand sei dann nicht abgeschlossen, wenn die von dem zu prüfenden Gesetz abgeänderte Norm noch keine abschließende Regelung darstelle. Dieser Gesichtspunkt unterliegt den gleichen Einwendungen. Es kann von einigen wenigen Ausnahmen abgesehen, nicht zutreffend sein, daß sich der Gesetzgeber die Möglichkeit zum Erlaß rückwirkender Gesetze einfach dadurch vorbehält, daß er auf irgendeine Weise zum Ausdruck bringt, die derzeit geltende Regelung sei nicht die endgültige. Wie noch zu zeigen sein wird, stehen sich beim Erlaß rückwirkender Steuergesetze die Interessen des betroffenen Bürgers und die des Staates zumeist diametral gegenüber. Auf Seiten des Bürgers wird dabei sein Interesse wesentlich durch die ihm vom Grundsatz des Vertrauensschutzes eingeräumte Rechtsposition bestimmt. Diese Rechtsposition darf nicht erst dann Bedeutung erhalten, wenn ein Gesetz auf Grund formaler Merkmale als eines mit echter Rückwirkung festgestellt wurde. Damit würde sie einen Teil ihrer Bedeutung einbüßen. Nicht beizupflichten ist daher Peters⁶⁹⁾ in der Ansicht, die Frage des Vertrauensschutzes habe mit dem Rechtsproblem der Rückwirkung nichts zu tun. Vielmehr erfordert der Interessenkonflikt, daß bereits bei der Prüfung der Frage nach dem abgeschlossenen Tatbestand auch solche subjektiven Momente wie das des Vertrauensschutzes, von denen her allein man dem Standpunkt des Betroffenen gerecht werden kann, mitberücksichtigt werden.

68) Vgl. auch das von Quack, S.291, gebrachte Beispiel

69) aaO S.82

Die Maßgeblichkeit solcher subjektiver Elemente ist auch durch die folgende Erwägung gerechtfertigt: Die Erfüllung des Tatbestandes, um den es jeweils geht, ist hinsichtlich des Eintritts einzelner Merkmale oder Voraussetzungen in aller Regel von dem Willen des Betroffenen abhängig; der Bürger hat im Einzelfall die Wahl zu entscheiden, ob er darauf verzichten kann oder will, das eine oder andere, die Besteuerung auslösende Merkmal zu verwirklichen. Das bedeutet aber, daß die Frage nach der vollständigen Verwirklichung eines Tatbestandes, die ja nichts anderes ist, als die Verwirklichung aller maßgeblichen Einzelmerkmale, auch wesentlich von subjektiven Entscheidungen her gesehen werden muß. Es zielt wohl in die gleiche Richtung, wenn Forsthoff⁷⁰⁾ und Pfeiffer⁷¹⁾ die Rückwirkung ihre Grenze an den "wohlerworbenen Rechten" finden lassen wollen und diese wohlerworbenen Rechte definiert werden als Kennzeichnung einer Rechtsposition, die gegenüber der Anwendung des neuen Rechts als schutzwürdig anzusehen ist. Denn die Schutzwürdigkeit ist ein Begriff, dessen Auslegung schlechterdings nur unter Berücksichtigung subjektiver Gesichtspunkte erfolgen darf.

Diese Lösung ist keine Vorwegnahme sachlicher Prüfungen im Rahmen begrifflicher Untersuchungen. Das Prinzip des Vertrauensschutzes behält deswegen auch für die nachfolgende Betrachtung seine volle Bedeutung. Durch die hier vertretene Lösung wird ihm lediglich eine noch weitergehende Maßgeblichkeit zuerkannt, in-

70) Verwaltungsrecht, S.139/140

71) Diss. S.49

dem es mithilft, die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung zu ermöglichen. Sie erübrigt aber keineswegs eine weitere Prüfung der Zulässigkeit einer etwa danach festgestellten Rückwirkung.

Diese Überlegungen führen zu folgendem Ergebnis: Ein abgeschlossener Tatbestand im Sinn der Abgrenzung von der unechten Rückwirkung liegt dann vor, wenn sämtliche subjektiven Tatbestandsmerkmale, also solche, deren Erfüllung vom Willen des Betroffenen abhängt, verwirklicht sind, d.h. dann, wenn der Staatsbürger alles von ihm geforderte getan hat, um den Tatbestand so abzuschließen, daß die beabsichtigten Rechtsfolgen ohne sein weiteres Zutun eintreten könnten. Deshalb ist in dem erwähnten Beispiel der Tatbestand nicht erst mit der Erteilung der Genehmigung, sondern bereits mit Eingang des Baugesuchs bei der zuständigen Behörde abgeschlossen. Jedes später erlassene Gesetz, bei dem der zurückverlegte Zeitpunkt des Geltungsbeginns so liegt, daß von dem Gesetz Bauvorhaben erfaßt werden, für die ein Baugesuch bereits vorliegt, greift demnach in einen abgeschlossenen Tatbestand ein und enthält daher eine echte Rückwirkung. Entsprechendes gilt für alle Fälle behördlicher Mitwirkung: Eine noch ausstehende Genehmigung hindert die Verwirklichung des Tatbestands nicht; anderenfalls könnte die Behörde, wenn sie Kenntnis vom geplanten Erlaß eines rückwirkenden Gesetzes erhält, ihre Mitwirkung verzögern und damit den Tatbestandsabschluß verhindern. Gleichzeitig wird deutlich, daß Gesichtspunkten wie dem der Entstehung der Steuerschuld im Regelfall keine Bedeutung zukommen kann, daß es aber andererseits auch nicht genügen kann, schon darin eine Tatbestandsverwirklichung zu erblicken, daß beispielsweise ein Kaufmann einen Geschäftsabschluß unter bestimmten Bedingungen vorgenommen hat. Diese Verwirklichung liegt im ersten

Fall früher, im zweiten Fall - Vertragsabschluß - später, hängt jedoch von der Art der Gewinnermittlung ab. Geschieht diese im Wege der sogenannten Überschußrechnung - § 4 Abs. 3 EStG - so ist der Tatbestand erst dann abgewickelt, wenn der Geschäftsmann den Kaufpreis bezahlt bzw. ihn entgegengenommen hat und die Leistung erbracht ist. Geschieht die Bezahlung in Raten, so ist jeder einzelne Zahlungsvorgang für sich zu betrachten und als abgeschlossen zu behandeln⁷²⁾. Findet dagegen die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich - § 4 Abs. 1 EStG - oder Bilanzierung - § 5 EStG - statt, so ist deswegen eine andere Beurteilung nötig, weil dann ein Gewinn nicht unbedingt erst bei der Zahlung, sondern u.U. schon früher auszuweisen ist. Der Tatbestand ist hier mit der beiderseitigen Erfüllung im Regelfall, im übrigen dann abgewickelt, wenn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung schon vorher einen Gewinnausweis zum Bilanzstichtag erfordern⁷³⁾.

72) wie hier Klein-Barbey, aaO, S.56/57

73) Im Ergebnis ebenso: Eckhardt-Hillebrecht, S.17; Haver S.93; Quack, S.291 a.E. und Paulick, Gutachten S.40-42, mit dem ich, entgegen Hoffmann, FR 54, S.176/177 darin übereinstimme, daß die Frage, ob der Steuerpflichtige während eines Geschäftsjahres noch anderweitige Möglichkeiten hat, seinen Gewinn zu beeinflussen, in diesem Zusammenhang außer Betracht bleiben muß. Eine derartige "Kompensation" würde nichts anderes bedeuten, als rechtliche Probleme ausschließlich mit Hilfe sachfremder wirtschaftlicher Erwägungen zu lösen. Das hängt vielleicht damit zusammen, daß Hoffmann den verspäteten Gesetzeserlaß nur als einen "Schönheitsfehler" ansieht.

Daß diese Lösung mit der zuvor abgelehnten über die Bedeutung der Entstehung der Steuerschuld häufig übereinstimmen wird, ist kein Zeichen für die Richtigkeit der letzteren Auffassung. Die Übereinstimmung betrifft vielmehr nur einen Sonderfall und ist darauf zurückzuführen - und insoweit pflichte ich der im übrigen abzulehnenden Auffassung von der Bedeutung der Entstehung der Steuerschuld bei - daß man den Tatbestand auf jeden Fall als abgeschlossen anzusehen hat, wenn der Gewinn aus einem Geschäft realisiert ist, selbst wenn Merkmale noch fehlen, die nach der hier vertretenen Abgrenzung im Normalfall für die Verwirklichung noch erforderlich wären⁷⁴⁾. Diese Abgrenzung gilt genauso für alle Realsteuern. Auf den zeitlichen Unterschied zwischen Beginn des Rechnungsjahres und Erlaß des Gesetzes kommt es nicht an. Dabei ist allerdings zu beachten, daß nicht alles als Tatbestandsmerkmal angesehen werden kann, was den Anschein eines solchen erweckt. So ist beispielsweise⁷⁵⁾ die Tatsache des Erwerbs eines Grundstücks kein Merkmal, das bei der Grundsteuererhöhung beachtlich wäre. Denn die Grundsteuer knüpft nicht an den Erwerb, sondern an das Eigentum an.

Es liegt nahe, bei der Abgrenzung der Tatsache Bedeutung beizumessen, ob es sich im Einzelfall um eine Steuer handelt, die mit Wollen des Gesetzgebers auf den Abnehmer oder den Endverbraucher überwältzt werden kann, also um Verkehrsteuern und Verbrauchsabgaben⁷⁶⁾. In Fällen abwälzbarer Steuern wird dabei die Tatbestandsvollendung dann angenommen, wenn es nicht mehr

74) Ebenso wohl Eckhardt-Hillebrecht, S.17

75) vgl. Quack, aaO, S.291

76) So Buchwald, S.428; Loewer, StW 1953, Sp.307/308; wohl auch Hübschmann u.a., Rdn.18 zu § 1 StAnpG S.31; ferner BFH I 34/53 S vom 9.6.1953 und Württ.-Bad. VGH, Senat Karlsruhe, Beschluß vom 30.11.1951 - 3 K 63/51 - DStR 1952, S.270

möglich ist, die durch das rückwirkende Gesetz eingeführte oder erhöhte Steuer dem Abnehmer weiterzugeben⁷⁷⁾. Diese von der Behandlung der übrigen Steuern abweichende Argumentation, die sich hinsichtlich der von ihr erfaßten Steuern mit der hier vertretenen deckt, wird vor allem darauf gestützt, daß die Rechtsnatur dieser Steuern eine andere sei als die der nicht abwälzbaren⁷⁸⁾ und daß die Auswirkungen deswegen verschieden seien, weil sich dem Kaufmann bei nicht abwälzbaren Steuern "in weitem Umfang Möglichkeiten böten", den steuerpflichtigen Jahresgewinn im restlichen Verlauf des Wirtschaftsjahres noch zu beeinflussen.⁷⁹⁾ Da diese letztere These für sich allein nicht haltbar ist⁸⁰⁾, kann sie auch keinen Rechtfertigungsgrund für die Unterscheidung von abwälzbaren und nicht abwälzbaren Steuern hergeben. Übrig bleibt das Argument der verschiedenartigen Rechtsnaturen. Daß eine solche Verschiedenartigkeit besteht, wird nicht bezweifelt werden können. Darauf allein kommt es aber nicht an. Entscheidend ist vielmehr, ob gerade in den Punkten, die für eine verschiedenartige Behandlung sprechen, Unterschiede bestehen. Das maßgebliche Merkmal, d.h. der Umstand, der eine Differenzierung geboten erscheinen lassen müßte, ist die Frage der Kostenkalkulation. Es wird geltend gemacht, bei den Verkehr- und Verbrauchsteuern habe eine Rückwirkung zur Folge, daß sich die in der Steuerüberwälzung zum Ausdruck gekommene Kostenberechnung nachträglich als unrichtig herausstellt und daß der von der Rückwirkung Betroffene Aufwendungen zu tragen

77) Vgl. BFH wie Fußn. 76

78) So BFH wie Fußn. 76

79) Ebd.

80) Vgl. Fußn. 73

hat, die nach ihrem Wesen eben gerade nicht von ihm, sondern vom Letztverbraucher getragen werden sollten, weil eine Überbürdung der nachträglichen Zusatzkosten nicht mehr möglich sei⁸¹⁾.

Der Gedankengang ist zwar richtig und mag früher auch eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt haben. Das ist aber nicht mehr der Fall, da die entscheidenden Gesichtspunkte heute auch auf andere als abwälzbare Steuern Anwendung finden können. Bereits Bühler hat dargelegt⁸²⁾, daß auch die direkten Steuern heute zum großen Teil auf den Verbraucher abgewälzt werden und daß die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern "keinen festen Boden mehr unter den Füßen hat". Die nämliche Feststellung finden wir bei Eckhardt-Hillebrecht⁸³⁾, bei Wittneben⁸⁴⁾ sowie, mit ausführlicher wirtschaftlicher Begründung bei Axer⁸⁵⁾. Für den speziellen Fall der Gewerbesteuer, die ebenfalls zu den direkten Steuern gehört, hat Caumanns⁸⁶⁾ Gleiches ausgeführt. Schließlich hat sich Paulick an Hand der Körperschaftsteuer ausführlich mit dieser Frage auseinandergesetzt⁸⁷⁾ und ist zu dem Ergebnis gekommen, daß heute allgemein auch direkte Steuern abgewälzt werden oder jedenfalls der Versuch hierzu unternommen wird und daß in besonderen Fällen die Körperschaftssteuer den Charakter einer abzugsfähigen Betriebsausgabe haben kann⁸⁸⁾. Sehr zu Recht hat Paulick ferner darauf hingewiesen, daß bei den nicht abwälz-

81) Vgl. dazu Württ.-Bad.VGH aaO; Loewer, aaO, Sp.308

82) StW 1952, Sp.361 ff., 369, 370

83) S.65 mit Hinweis auf EFG 1954, S.154

84) StbJb 1960/61, S.38-60, S.43

85) Diss. S.40

86) FR 1962, S.181

87) Gutachten S.37

88) Vgl. die Beispiele auf S.37, Fußn.114

baren Ertragsteuern die nicht minder schwerwiegende Unmöglichkeit besteht, eine im Vertrauen auf die Weitergeltung der bisherigen Steuersätze vorgenommene Ausgabe rückgängig zu machen, womit sich die Dispositionen in gleicher Weise als unrichtig erweisen, wie im Fall indirekter Steuern. Der Unterscheidung kann damit hier maßgebende Bedeutung nicht zuerkannt werden.

Daran vermag auch der Hinweis des BFH⁸⁹⁾ auf die gesetzliche Regelung bei der Vermögensbesteuerung nichts zu ändern. Einmal liegt, wie der BFH selbst zugeben muß, bei der Vermögensteuer eine Besonderheit insofern vor, als hier der Gesetzgeber davon ausgeht, daß die von ihm zu Grunde gelegte steuerliche Leistungsfähigkeit weiterbesteht, zum anderen sind die Auswirkungen hier keineswegs von dem Ausmaß, das bei Ertragsteuern festzustellen ist und schließlich sagt die gesetzgeberische Praxis allein noch nichts darüber aus, ob sie auch verfassungsmäßiger Prüfung standhalten würde. Gerade das Anknüpfen an einen bereits zurückliegenden Stichtag enthält dann eine echte Rückwirkung, wenn damit gegenüber den vorhergehenden Zustand eine Änderung der Rechtsposition verbunden ist⁹⁰⁾.

Die Meinung, für die Frage nach dem Abschluß eines steuerlichen Tatbestandes seien subjektive Merkmale entscheidend, insbesondere sei das Prinzip des Ver-

89) Urteil vom 3.6.1953 - I 34/53 S -

90) Anders wohl Paulick, Gutachten S.38, der meint, daß von einer echten Rückwirkung nicht gesprochen werden kann. Das erscheint gegenüber seiner für Einkommen- und Körperschaftsteuer vertretenen Auffassung nicht konsequent. Man muß vielmehr auch für die Vermögensteuer den Tatbestandsabschluß als mit Ablauf des maßgebenden Stichtags bewirkt ansehen.

trauensschutzes heranzuziehen, ist bisher nur von Haver⁹¹⁾ vertreten worden. Der gleiche Autor hat ähnliche Gedanken bereits früher angedeutet⁹²⁾ und die Behandlung von Beispielsfällen zeigt, daß Jellinek⁹³⁾ und wohl auch Friedrich⁹⁴⁾ einen dahingehenden Standpunkt einnehmen, wenn dies auch nicht ausdrücklich ausgesprochen wird. Das Beispiel Jellineks beweist dies jedoch zur Genüge: Bei der Frage, ob eine die Anforderungen verschärfende Prüfungsordnung Rückwirkung hat, muß "an Stelle des endgültig entstandenen Rechts auf die Prüfung die Erfüllung aller zur Zulassung zur Prüfung alten Stils führenden Voraussetzungen treten". Wer also alles zur Zulassung Erforderliche getan hat und dennoch von dem neuen Gesetz erfaßt werden soll, unterliegt einem Gesetz mit echter Rückwirkung. Ähnlich sieht Friedrich einen Tatbestand dann als abgeschlossen an, wenn ein Unternehmer eine Leistung unwiderruflich erbracht hat. Im Prinzip läuft es ebenfalls auf eine Betonung des Subjektiven hinaus, wenn Paulick⁹⁵⁾ darauf abstellt, wann ein Unternehmer seine Entscheidung über einen erzielten Gewinn treffe. Auch Ehlers⁹⁶⁾ stellt subjektive Momente in den Vordergrund, wenn er entscheidend sein läßt, ob sich der Steuerpflichtige noch auf die neue Gesetzesfassung einrichten kann. Ist dies nicht mehr der Fall, so liegt echte Rückwirkung vor. Diese Abgrenzung behandelt

91) BB 1962, S.93

92) BB 1960, S.394

93) Verwaltungsrecht, S.143

94) BB 1951, S.23

95) Gutachten S.38

96) StW 1953, Sp.113 ff., 115

allerdings, worauf Scheerbarth⁹⁷⁾ zu Recht hingewiesen hat, einige Fälle, in denen es sich zweifellos um eine unechte Rückwirkung handelt, als solche mit echter Rückwirkung. Das ist immer dann so, wenn schwebende Geschäfte erfaßt werden. Dieser Nachteil kann mit der vorliegend vertretenen Lösung vermieden werden. Daß diese häufig im einen Fall zur Annahme echter, im anderen zu unechter Rückwirkung führt, obwohl sich die tatsächlichen Gegebenheiten nur in scheinbar unwesentlichen Punkten unterscheiden⁹⁸⁾, kann nicht den Vorwurf der Willkür begründen⁹⁹⁾. Die Tatsache, daß irgend ein Zeitpunkt gefunden werden muß, mit dem der Tatbestand abschließt, liegt in der Natur der Sache. Wie Maassen in diesem Zusammenhang dargelegt hat¹⁰⁰⁾, ergeben sich stets Härten, wenn es sich um einen bestimmten Zeitpunkt handelt.

Damit steht aber gleichzeitig auch fest, daß jede denkbare Lösung derartige Grenzfälle aufweist. Diese sind also keine Besonderheiten der hier vertretenen Auffassung, sondern müssen überall dort hingenommen werden, wo der Unterschied zwischen echter und unechter Rückwirkung nicht überhaupt aufgegeben wird. Ich meine sogar, daß bei der herkömmlichen Abgrenzung der Eindruck einer gewissen Willkür stärker sein muß als im vorliegenden Fall, wie dies ja doch immer wohl dann so ist, wenn der von einer Neuregelung Betroffene zu der Auffassung kommen muß, daß die Bestimmung des für die Unterscheidung maßgeblichen Zeitpunkts ganz ohne

97) Monogr. S.7, Fußn. 15

98) z.B. ist ein Antrag nur einen Tag später gestellt als ein anderer.

99) Um diesen zu vermeiden, verlegt W.Weber den Tatbestandsabschluß sogar noch weiter nach vorne bis zum Geschäftsabschluß: vgl. aaO, S.85

100) FR 1961, S.125 ff., 128

Berücksichtigung der von ihm für wesentlich gehaltenen persönlichen Gesichtspunkte getroffen wurde. So hat denn auch Jellinek¹⁰¹⁾ der gegenteiligen Auffassung den Vorwurf gemacht, sie würde dem Zufall einen unzulässigen Einfluß auf die Entscheidung einräumen.

Andererseits erweist sich damit die Befürchtung als gegenstandslos¹⁰²⁾, eine andere Lösung müsse zur Folge haben, daß auch für die Zukunft Steuererhöhungen unmöglich seien, soweit Geschäfte abgewickelt würden, die bereits in vergangenen Zeitabschnitten vorbereitet wurden. Im Gegenteil: es hat sich gezeigt, daß derartige Vorbereitungen einen Tatbestand noch nicht abzuschließen vermögen und daher Steuererhöhungen in der Zukunft unter Rückwirkungsgesichtspunkten nicht ausgeschlossen sind. Auch Paulick¹⁰³⁾ hält im übrigen diese Befürchtung nicht für stichhaltig. Weitergehende Auffassungen als die hier gefundene und als die "objektive", die aber zumeist wohl zu gleichen Ergebnissen wie hier führen, werden von Quack¹⁰⁴⁾ und Scheerbarth¹⁰⁵⁾ vertreten. Beide scheinen den Begriff der echten Rückwirkung noch ausdehnen zu wollen. So liegt nach Scheerbarth, der seine Definition als diejenige der herrschenden Meinung bezeichnet, auch dann echte Rückwirkungen vor, "wenn ein Gesetz einen zur Zeit des Inkrafttretens schwebenden Tatbestand erfaßt, sich aber bis auf den Erwerb der Rechtslage, also den Anfang des sich bildenden Sachverhalts (ex tunc) zurückbezieht". Die Anwendung dieses Satzes auf Steuergesetze erweist, daß er dann nicht genau ist, wenn un-

101) aaO, S.143/144

102) BFH I 34/53 S vom 3.6.1953 und in Anschluß daran Hoffmann, FR, aaO.

103) Gutachten S.40

104) aaO, S.291

105) Monogr. S.6, mit weiteren Nachweisen in Fußn.14

ter "Erwerb der Rechtslage" die Erreichung einer Rechtsposition gemeint ist. Denn diese ist nicht gleichbedeutend mit dem Anfang des sich bildenden Sachverhalts, wie an dem Urteil des BFH vom 12.2.1960¹⁰⁶⁾ noch gezeigt wird. Offensichtlich ist aber mit beiden termini das Gleiche gemeint, weshalb es zunächst den Anschein erweckt, als stimme diese Abgrenzung mit derjenigen von Quack überein. Letzterer ist¹⁰⁷⁾ zu dem Ergebnis gekommen, eine echte Rückwirkung liege auch schon dann vor, wenn nur ein Tatbestandsmerkmal in der Vergangenheit verwirklicht würde. Der Anfang als erster Teil des sich bildenden Sachverhalts ist zwar ebenso ein Tatbestandselement wie alle zwischen ihm und dem Abschluß liegenden Bestandteile; dennoch besteht zwischen beiden Auffassungen ein nicht unerheblicher Unterschied, der in der "Rückschau" liegt, die bei Scheerbarth zur notwendigen Voraussetzung erhoben wird, bei Quack dagegen nicht unbedingt erforderlich ist. Es versteht sich, daß unterschiedliche Auswirkungen nur bei schwebenden Sachverhalten festzustellen sein werden; bei eindeutig abgeschlossenen Tatbeständen ist die Auffassung einheitlich. Verschiedenheiten sind sowohl bei Stichtags- als auch bei Klauselgesetzen denkbar, weil beide Arten von Gesetzen in schwebende

106) BStBl 1960 III, S.174 = Bd. 70, S.464

107) DVBl aaO, S.291

Tatbestände eingreifen könnten¹⁰⁸⁾.

Die Auffassungen Scheerbarths und Quacks gehen da auseinander, wo ein Gesetz an vergangene Tatbestandselemente anknüpft, sich aber dennoch nur Rechtswirkungen für die Zukunft beimessen will¹⁰⁹⁾. Während Quack in einem solchen Fall¹¹⁰⁾ ein rückwirkendes Gesetz annimmt, läßt die Definition Scheerbarths eine solche Annahme nicht zu. Die Begründung von Quack wurde bereits erwähnt: Es sind die an sich durchaus berechtigten Bedenken, dem Gesetzgeber werde bei einer anderen Abgrenzung die Möglichkeit eingeräumt, selbst darüber zu befinden, ob er aus einer echten eine unechte Rück-

108) Als Stichtagsgesetze werden in Anlehnung an Scheerbarth, Monogr. S.19/20, solche Gesetze verstanden, die durch Ausrichtung des Tatbestandes gerade auf einen vergangenen Sachverhalt oder sonst durch Anknüpfen an die Verhältnisse eines bestimmten vergangenen Zeitpunkts gekennzeichnet sind und die es ermöglichen sollen, an vergangene Fälle Abwicklungs- oder Ausgleichsfolgen zu statuieren. Für Klauselgesetze hingegen ist es im Gegensatz dazu charakteristisch, daß sie, um zukünftige und vergangene Fälle einheitlich zu behandeln, rückwirkend in Kraft treten - bei Stichtagsgesetzen ist das überflüssig, dort ergibt sich die Rückwirkung aus der alleinigen Anknüpfung an einen bereits vergangenen Zeitpunkt - also die Rechtsfolgen an möglicherweise auch schon in der Vergangenheit liegende Tatbestandsmerkmale anschließen. Der Unterschied ist also folgender: Liegt bei Stichtagsgesetzen der Stichtag in der Vergangenheit, dann ist das Gesetz in jedem Fall, den es erfassen kann, ein rückwirkendes. Das Klauselgesetz hingegen muß, auch wenn es "rückwirkend" in Kraft tritt, nicht notwendigerweise einen vergangenen Sachverhalt zur Rechtsfolgenvoraussetzung haben.

109) Nicht allerdings nur Rechtsfolgen, die ja, wie wir gesehen haben, aus begrifflichen Gründen stets nur in der Zukunft entstehen können.

110) z.B. ein im ersten Halbjahr verkündetes Gesetz bestimmt, daß der Vermögensteuersatz für solche Steuerpflichtige mit Wirkung ab 1.Juli erhöht werden, die zum Jahresbeginn bestimmte Voraussetzungen erfüllt haben.

wirkung machen wolle¹¹¹⁾. So betont er denn auch¹¹²⁾, der Begriff der Rückwirkung müsse alle Fälle umfassen, in denen verfassungsrechtliche Bedenken nicht ausgeschlossen sind, ohne freilich zu bemerken, daß er damit selbst in den Fehler verfällt, die gesamte sachliche Prüfung im Rahmen der Begriffsbestimmung vorwegzunehmen. Neben diesem Bedenken ist gegen eine solche zweckbedingte Definition noch einzuwenden, daß sie die Abstufung echte Rückwirkung - unechte Rückwirkung - Nichtrückwirkung vergrößert, weil für einen Fall unechter Rückwirkung kaum mehr Raum bleibt. Das ist nicht nur unerfreulich, weil dadurch die mit der Abstufung verbundenen verschieden starken verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht zur Anwendung kommen können, eine sachgerechte Differenzierung also nicht möglich ist, die Vergrößerung ist darüberhinaus auch nicht zwingend geboten, wenn man auch für die unechte Rückwirkung aus der Verfassung Zulässigkeitsschranken entnehmen kann¹¹³⁾. In diesem Fall dürfte die Besorgnis, es könnten nicht alle verfassungsrechtlich nicht unbedenklichen Fälle erfaßt werden, sich als unbegründet erweisen, ohne daß deswegen auf die erforderliche Differenzierung verzichtet werden müßte.

Aber auch die Definition Scheerbarths führt nicht stets zu zufriedenstellenden Ergebnissen. In erster Linie zeigt sich das an Stichtagsgesetzen, die Rechtswirkungen für die Zukunft statuieren. Soll ein Gesetz wirklich niemals echte Rückwirkung besitzen, wenn es z.B. ex nunc Steuererhöhungen bringt, die nur Personen betreffen, auf welche an einem bestimmten, bereits vergangenen Stichtag bestimmte Voraussetzungen zugetroffen

111) aaO, S.291 a.E.

112) Wie Fußn. 111

113) Vgl. § 21

haben? Ich halte es nicht für zutreffend, die Abgrenzung der echten zur unechten Rückwirkung letztlich davon abhängig zu machen, ob die "Rückschau" vollständig durchgeführt ist. Jedenfalls werden auf diese Weise die Bedenken gegen das "Einschleusen" zeitlicher Elemente der Gegenwart oder Zukunft nicht behoben. Entscheidend muß bleiben, ob das Gesetz nachträglich in einen abgeschlossenen Tatbestand durch Veränderung der Rechtswirkungen eingreift, wobei der Tatbestandsabschluß durch die schutzwürdige Rechtsposition des Betroffenen markiert wird. Nur so werden seine Interessen genügend berücksichtigt, ohne daß eine Behinderung der Gesetzgebung in stärkerem als dem verfassungsrechtlich gebotenen Maß damit verbunden wäre. Wir kommen damit zu folgendem Ergebnis:

1. Steht nach der subjektiven Abgrenzung des Begriffs "abgeschlossener Tatbestand" dessen Vorliegen fest und wirkt das Gesetz ex tunc, dann bestehen an der echten Rückwirkung keine Zweifel.
2. Ebenso unzweifelhaft ist die unechte Rückwirkung bei noch schwebendem Sachverhalt, an den nur Rechtswirkungen für die Zukunft geknüpft werden.
3. Das Gleiche, also unechte Rückwirkung gilt auch dann, wenn der schwebende Sachverhalt noch mit Rechtswirkung für die Vergangenheit geregelt wird, denn der hier fehlende Tatbestandsabschluß ist in jedem Fall notwendige Voraussetzung echter Rückwirkung.
4. Was den abgewickelten Tatbestand betrifft, der nur in der Zukunft Rechtsfolgen zeitigen soll, so ist bereits darauf hingewiesen worden, daß Voraussetzung für die Annahme unechter Rückwirkung sein muß, daß die in der Vergangenheit liegenden Tatbestandsele-

mente unselbständige Teilakte oder -handlungen sind. Dem Vorliegen eines begriffsnotwendigen Zusammenhangs zwischen den in der Vergangenheit liegenden und den zukünftigen Tatbestandselementen kommt besondere Bedeutung zu. Der abgeschlossene Tatbestand hingegen stellt, wie schon seine Bezeichnung sagt, einen selbständigen Abschluß dar und steht damit zwangsläufig in Widerspruch zu einer der für das Vorliegen unechter Rückwirkung aufgestellten Voraussetzungen. Auch hier liegt also echte Rückwirkung vor. Es ist dies der Fall, wo sich die vorliegende Auffassung von der Scheerbarths trennt, der hier unechte Rückwirkung annehmen will, während Quack auch im Fall 3 echte Rückwirkung sieht.

Da die vorliegende Auffassung eine vernünftige und, wie mir scheint, verfassungsrechtlich gebotene Lösung darstellt, sehe ich keinen Anlaß und keine Notwendigkeit, dem von Kisker vertretenen Abgrenzungsmerkmal des "Weil-Moments" den Vorzug zu geben. Kisker fordert¹¹⁴⁾ für die echte Rückwirkung eine wirkliche Rückschau¹¹⁵⁾. Diese sieht er dann als gegeben an, wenn ein Gesetz Rechtsfolgen wegen vergangener Tatsachen setzt. Das Kriterium "wegen vergangener Tatsachen" dürfe jedoch nicht in einem absoluten Sinn ("nur wegen") verstanden werden, es genüge vielmehr, wenn bei einer gesetzlichen Regelung das Argument eine Rolle spiele, der Betroffene habe die Beeinträchtigung seiner Rechtsposition wegen gewisser in der Vergangenheit liegender Tatsachen verdient und die mit der Rückwirkung verbundenen Opfer seien angesichts eben dieser vergangenen Tatsachen gerade von ihm zu erbringen. Kisker sieht

114) V.a. S.12/13 und S.14

115) Insoweit in Übereinstimmung mit Meyer-Cording,aa0.

die "dogmatisch sauberste Lösung" darin¹¹⁶⁾, den Begriff der echten Rückwirkung mit dem der Rückanknüpfung gleichzusetzen - worunter auch die Teilrückanknüpfung verstanden wird - und die Frage der Abgeschlossenheit eines Tatbestandes nur als einen relevanten Gesichtspunkt zu behandeln. Ausgangspunkt ist für ihn der intertemporalrechtliche Grundsatz von der Zeitgebundenheit des Rechts¹¹⁷⁾. Die Bedenken gegen die bisherigen Ergebnisse gründet er nicht nur auf das Fehlen von Abgrenzungsmerkmalen¹¹⁸⁾, sondern vor allem darauf, daß nach anderer Auffassung die Neuregelung nicht abgeschlossener Tatbestände schlechthin aus dem Kreis der eigentlich verfassungsrechtlich bedenklichen Rückwirkungsfälle ausgegrenzt werden könnte¹¹⁹⁾. Kisker hält es auch für verfehlt, teilrückwirkende Regelungen unter dem Oberbegriff "unechte Rückwirkung" mit den Gesetzen zusammenzufassen, die nicht an Vergangenes knüpfen, sondern bestehende Rechtsverhältnisse ausschließlich im Hinblick auf die Gegenwart und Zukunft neu gestalten.

Es ist im Laufe der bisherigen Darstellung hoffentlich gelungen zu zeigen, daß nach der hier vertretenen Lösung alle diese Bedenken unbegründet sind. Nicht nur, daß die Abgrenzung danach möglich ist, es ist auch bereits betont worden, daß die sogenannte unechte Rückwirkung nicht ausschließlich den Beurteilungsgrundsätzen unterliegt, die für nur in die Zukunft gerichtete Gesetze gelten. Wird der Begriff des abgeschlossenen Tatbestandes in dem hier dargestellten subjektiven Sinn verstanden, denn entfällt auch das Bedenken Kiskers gegen die Behandlung der von ihm als "teilrückanknüpfend"

116) aaO, S.30

117) S.23 und A.Arndt, NJW 1961 S.14-15

118) S. 27

119) S. 29

bezeichneten Gesetze; denn nach der vorliegenden Auffassung werden auch derartige Gesetze dann erfaßt, wenn sie im Einzelfall in eine schutzwürdige Rechtsposition eingreifen; und darauf kommt es Kisker offenbar an. Hier trifft es also nicht zu, die Frage des abgeschlossenen Tatbestands nur als einen der nach der "Theorie des Weil-Moments" maßgebenden Gesichtspunkte zu bezeichnen. Insoweit decken sich offenbar die Auffassungen. Kisker muß jedoch selbst zugeben¹²⁰⁾, daß seine Abgrenzung im Einzelfall auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen kann, da sie darauf angewiesen ist festzustellen, was der Gesetzgeber mit der Rückwirkungsanordnung jeweils bezweckt hat und diese Feststellung oft kaum zu treffen ist. Sie geht insbesondere nur selten aus dem Gesetzeswortlaut hervor. Diese Schwierigkeit muß umso mehr auf Einwände stoßen, als sie nicht nur eine solche der praktischen Handhabung sondern auch eine der Gesetzesinterpretation ist. Die Rechtsprechung hat mehrfach betont, daß ein sich nicht aus dem Gesetz selbst ergebender gesetzgeberischer Wille jedenfalls dann für die Auslegung keinen Maßstab abgibt, wenn dieser Wille im Wortlaut der Vorschrift nicht mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gekommen ist, es sei denn, das Gesetz ergebe ohne Berücksichtigung der Motive keinen brauchbaren Sinn¹²¹⁾. Weiterhin erscheint

120) S.23

121) Maßgebend ist der in der Gesetzesbestimmung zum Ausdruck kommende objektive Wille, so wie er sich aus Wortlaut und Sinnzusammenhang ergibt: BVerfG Bd.1, S.312; vgl. auch BFH, Urteil vom 6.12.1961 -VI 319/60U- BStBl.1962 III, S.126 = Bd.74, S.328, mit zahlreichen Nachweisen: für die Rechtsauslegung der Steuergerichte ist in erster Linie der Wortlaut einer Gesetzesbestimmung und ihr Sinnzusammenhang maßgebend; die Gerichte können vom Wortlaut nur abweichen, wenn zuverlässige Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß dieser den wirklichen Willen des Gesetzgebers nicht zum Ausdruck bringt. Siehe auch BFH vom 26.1.1962 - VI 41/61 U - BStBl 1961 III S.187 - Bd.74, S.499.

es nicht zwingend, aus dem Grundsatz der Zeitgebundenheit des Rechts den gezogenen Schluß abzuleiten. Dieser Grundsatz besagt doch nichts anderes, als daß jedes Gesetz von den Umständen auszugehen hat, die zur Zeit seines Erlasses bestanden haben¹²²⁾. Erkennt man aber an - und darüber kann kaum mehr ein Zweifel bestehen - daß die rechtslogischen Bedenken gegen die Rückwirkung durch eine Fiktion beseitigt werden können¹²³⁾, dann beseitigt diese auch die Maßgeblichkeit des Grundsatzes von der Zeitgebundenheit des Rechts, gleichgültig, welcher der beiden möglichen Fiktionen man den Vorzug gibt. Damit ist nicht gesagt, daß dadurch Recht und Unrecht vertauscht würden¹²⁴⁾. Die Fiktion ist ein juristischer Kunstgriff, der zunächst nur die Beseitigung von in der Logik wurzelnden gedanklichen Schwierigkeiten ermöglicht. Die Frage von Vertauschung von Recht und Unrecht aber ist ein Problem materiellen Inhalts, dessen sachgerechte Lösung die Ausschaltung derartiger gedanklicher Schwierigkeiten erfordert, damit man nicht schon bei rechtslogischen Vorarbeiten scheitert. Im übrigen bezieht sich die Auffassung von Arndt auf die rückwirkende Änderung von Verfassungsnormen, die hier nicht untersucht werden soll und bei der wohl andere Beurteilungsgrundsätze Anwendung finden müssen.

Gegenüber der hier vertretenen Auffassung ist also die Lösung Kiskers in der praktischen Durchführbarkeit schwieriger und nicht erforderlich, um die sie motivierenden Bedenken auszuräumen. Daher sind nur solche Gesetze als mit unechter Rückwirkung versehen anzuerkennen, die einerseits nach subjektiven Gesichtspunkten keine echte Rückwirkung enthalten, andererseits aber einen oder mehrere Bezugs-

122) A.Arndt, NJW aaO., spricht von der Gleichzeitigkeit von Recht und Ereignis.

123) Vgl. hierüber § 3 I und die dortigen Nachweise.

124) So die Begründung von Arndt in NJW 1961, S.14; im Ergebnis wie hier Klein-Barbey, Fußn. 31c zu § 20, S.123/124.

punkte in die Vergangenheit aufweisen. Wenn im folgenden nur von Rückwirkung gesprochen wird, so wird darunter die echte Rückwirkung verstanden.

Schwierigkeiten praktischer Art, die sich ergeben könnten ¹²⁵⁾, dürfen demgegenüber nicht entscheidend sein. Denn praktische Gesichtspunkte, so sehr sie häufig im Steuerrechte ihre Bedeutung haben mögen, sind dann von untergeordnetem Rang, wenn sie sich lediglich als Folge einer verfassungsmäßigen Lösung darstellen; dieser gegenüber müssen Praktikabilitätsabwägungen zurücktreten. Es sei nicht verkannt, daß dies zu möglicherweise schwer durchführbaren Ergebnissen führen kann. Dann muß versucht werden, eine Annäherung zu finden, bei der verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit und praktische Durchführbarkeit zusammentreffen. Das ist nur im Einzelfall möglich, weil über diese Frage die Tatsache entscheidet, welche verfassungsrechtlich geschützten Interessen durch die wegen der Undurchführbarkeit gebotene Abweichung von dem ursprünglichen Ergebnis beeinträchtigt werden und in welchem Ausmaß dies geschieht.

III. Anwendung auf gerichtlich entschiedene Beispielsfälle.

Unter den herausgearbeiteten Gesichtspunkten sollen nunmehr einige gerichtliche Entscheidungen daraufhin untersucht werden, ob die Frage des abgeschlossenen Tatbestandes zutreffend gelöst ist.

1) Dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 1/60 vom 19.12.1961 lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Das Hamburgische Gesetz über die Festsetzung der Hebesätze für die Gewerbesteuer im Rechnungsjahr 1951 vom

125) z.B. Gewinnaufteilung wegen während eines Kalenderjahres sich ändernder Steuersätze.

21.12.1951¹²⁶⁾ erhöhte mit Wirkung vom 1.4.1951 an die Hebesätze für die Lohnsummensteuer. Das Gericht war der Auffassung, es habe kein rückwirkendes Gesetz vorgelegen. Nach der hier vertretenen Meinung liegt demgegenüber insoweit echte Rückwirkung vor, als für die Bemessung der erhöhten Steuer Berechnungsgrundlagen verwertet wurden, die in der Zeit zwischen Beginn des Rechnungsjahres und Verkündung des Gesetzes entstanden waren.

2) Bei dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 2/60 vom 19.12.1961 und dem Urteil des BFH I 34/53 S vom 9.6.1953 handelte es sich um folgenden Tatbestand: Nach § 4 des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG vom 27.6.1951¹²⁷⁾ war das Gesetz, das in § 3 Nr. 3 eine Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes brachte, erstmals bei der Veranlagung 1951 anzuwenden. Der Veranlagungszeitraum 1951 entsprach dem Kalenderjahr. Beide Gerichte waren übereinstimmend der Auffassung, daß ein abgeschlossener Tatbestand nicht vorgelegen habe, weil die Steuerschuld noch nicht entstanden war, als das Gesetz in Kraft trat¹²⁸⁾. Es ist bereits darauf hingewiesen worden, daß der Gesichtspunkt der Entstehung der Steuerschuld für die Lösung des Problems ungeeignet ist. Gerade im vorliegenden Fall hätte es nahegelegen, die Steuer erst mit Wirkung vom 1.7.1951 an zu erhöhen. Daher kann den Entscheidungen nicht zugestimmt werden. Desgleichen ist die damit übereinstimmende Auffassung von Jüngen¹²⁹⁾ abzulehnen.

126) Hambg. GVBl. I, S. 229

127) BGBI I S. 411

128) 1. Juli 1951

129) DB 1962, aaO; im Ergebnis wie hier hingegen Klein-Barbey, aaO, S. 45 und S. 55/56, weil das Gesetz durch erneute rechtliche Bewertung den Rechtswert des Einkommens ändere und zwar unabhängig davon, ob die Steuerschuld beim Inkrafttreten des Gesetzes schon entstanden war oder nicht.

3) Schließlich sei auf das IHG-Urteil des Bundesverfassungsgerichts¹³⁰⁾ hingewiesen. Dort betont das Gericht, die Anknüpfung an in der Vergangenheit liegende Tatbestände¹³¹⁾ mache ein Gesetz noch nicht zu einem rückwirkenden, da die Anknüpfung aus der Natur der Investitionshilfe als einer Sofortmaßnahme folge. Diese Begründung läßt zweierlei erkennen: Einmal die Tatsache, daß zwischen der Frage der echten Rückwirkung eines Gesetzes und der Frage nach seiner Zulässigkeit nicht scharf genug unterschieden wurde und - wohl als Folge davon - zum andern, daß nicht erkannt wurde, daß die Anknüpfung an ein Tatbestandsmerkmal der Vergangenheit stets echte Rückwirkung bedeutet, wenn der Tatbestand abgeschlossen ist, wie dies hier der Fall war. Das Urteil hätte sich daher hauptsächlich mit der Frage befassen müssen, ob und aus welchen Gründen eine solchermaßen angeordnete Rückwirkung hätte gerechtfertigt werden können¹³²⁾. Dabei zeigt sich folgendes: Mit dem Urteil darüber, daß der im Einzelfall getroffenen Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung nicht gefolgt werden kann, ist noch nichts über die Zulässigkeit des zu untersuchenden Gesetzes ausgesagt. Bisher kann vielmehr nur die Richtigkeit dieses Teilergebnisses geprüft werden. Ob den Entscheidungen im Ergebnis nicht doch zugestimmt werden kann, muß an Hand zusätzlicher rechtlicher Voraussetzungen beurteilt werden.

Hingegen stimmt die in den folgenden Entscheidungen getroffene Abgrenzung mit derjenigen überein, wie sie sich

130) Urteil vom 20.7.1954, Bd.4, S.7 ff., S.20/21

131) Hier das Geschäftsergebnis der Jahre 1950 und 1951

132) Die nicht genügend scharfe Trennung der Art der Rückwirkung von der Frage nach den Rechtfertigungsgründen ist deutlich auch bei Wetzels, BB 1960, S.821, festzustellen, die offenbar auch Anhängerin der Auffassung von der Maßgeblichkeit des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld ist, andererseits aber schon bei einer von ihr als unecht angesehenen Rückwirkung die Rechtfertigungsgründe für eine echte Rückwirkung angewendet wissen möchte.

nach der vorliegenden Auffassung ebenfalls ergeben würde:

4) In seinem Urteil 1 BvL 22/57 vom 11.10.1962 hatte das Bundesverfassungsgericht über folgenden Sachverhalt zu befinden: Art. 2 § 4 des ArVNG vom 23.2.1957¹³³⁾ ließ, abweichend von der bisherigen Regelung die Selbstversicherung nur noch zu, wenn sie durch Entrichtung eines Beitrages vor dem 1.1.1956 begonnen wurde. Eine Nachentrichtung genügte nicht. Wer vor Verkündung des Gesetzes, aber nach dem 1.1.1956 den ersten Beitrag geleistet hatte, konnte die geleisteten Beiträge zurückfordern. Das Bundesverfassungsgericht hat in diesem Fall zu Recht eine unechte Rückwirkung als gegeben angesehen. Auch nach "subjektiver" Auffassung kann hier kein abgeschlossener Tatbestand vorliegen, da die Rechtsposition des Versicherten ihre volle Schutzwürdigkeit erst dann erlangt, wenn und soweit das Gesetz in bereits erdiente Rentenansprüche eingreift, was hier schon wegen der nur kurzzeitig möglichen Dauer der Versicherung nicht in Frage kommt. Daß die durch Beitragsleistungen erworbene Rechtsposition durch das neue Gesetz "entwertet wurde"¹³⁴⁾, d.h. "den Selbstversicherten der für sie entscheidende Teil ihrer öffentlich-rechtlichen Rechtsposition genommen wurde"¹³⁵⁾, genügt für sich allein noch nicht. Auch das Gericht sieht die Entwertung in der Tatsache, daß die Betroffenen nachträglich das Interesse an der Selbstversicherung verlieren. Dieses Interesse schafft für sich noch keine schutzwürdige Rechtsposition, weil es ein der Natur der Sache nach vorgegebenes nicht aber ein durch zweckgerichtetes Handeln und den a 1 diese Weise geschaffenen Erwerb einer anspruchsbegründenden und damit eingriffsfähigen Stellung erreichbares Interesse ist.

133) BGBl I S.45

134) So BVerfG. 1 BvL 22/57 wie Fußn.40

135) Vgl. Fußn.134

5) Auch das Urteil 2 BvL 6/59 vom 19.12.1961 verdient im Ergebnis unter dem hier zur Debatte stehenden Aspekt Zustimmung. Das Bundesverfassungsgericht hat hier ein Gesetz für verfassungswidrig gehalten, das im Jahre 1952 den Körperschaftsteuersatz für das Jahr 1951 erhöht hatte. Auch nach der Theorie, die den Tatbestandsabschluß mit der Entstehung der Steuerschuld zusammenfallen läßt, mußte man hier zu einer echten Rückwirkung gelangen. Das muß umsomehr nach der subjektiven Auffassung gelten. Die Entscheidung läßt es als fraglich erscheinen, ob das im IHG-Urteil gefundene Ergebnis auch hier noch vertreten worden wäre.

6) Einen interessanten Fall hat die Entscheidung des BayVerfGH vom 29.6.1955 -Vf 167 - VII - 52-¹³⁶⁾ zum Gegenstand. Dort wurde die Promotionsordnung einer Fakultät in der Weise geändert, daß an die Zulassung zur Prüfung schärfere Anforderungen als bisher gestellt wurden. Da die Vorschrift nichts über ihr Inkrafttreten enthielt, war über die Frage zu entscheiden, welche Kandidaten von der Neuregelung noch erfaßt werden konnte, ohne daß eine echte Rückwirkung vorlag, die nach Auffassung des Gerichts nicht gewollt war. In der Entscheidung wird betont, es sei sicher, daß die erschwerenden Voraussetzungen nicht solche Doktoranden erfassen dürften, deren Prüfung bereits begonnen habe, sowie diejenigen, die zur Prüfung bereits formell zugelassen seien. Ferner nimmt das Gericht an, die neuen Bestimmungen dürften auf diejenigen keine Anwendung finden, die alle Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung alten Stils bereits erfüllt haben. Keiner dieser Fälle liege aber dann schon vor, wenn einem Bewerber ein Thema zugewiesen sei, da dieser damit noch nicht alle Voraussetzungen erfülle, die für die Zulassung erforderlich seien.

¹³⁶⁾ Bd. 8 S.38 ff.

Eine auf diese Weise getroffene Abgrenzung kann nur unterstrichen werden. Die Betonung der Auffassung, die Erfüllung aller Voraussetzungen für die Zulassung genüge, um das Gesetz nicht Anwendung finden zu lassen, deutet auf eine ebenfalls nach subjektiven Gesichtspunkten vorgenommene Abgrenzung hin. Entscheidend ist dabei, daß es nicht notwendigerweise auf die Zulassung selbst ankommt, die ein objektives Kriterium ist, sondern daß auf die Rechtsposition abzustellen ist, die der Erwerber mit Abschluß seiner Arbeit erreicht hat und die von da ab ihre volle Schutzwürdigkeit erlangt¹³⁷⁾.

7) Im Urteil vom 12.2.1960¹³⁸⁾ hatte sich der BFH mit der Frage auseinanderzusetzen, ob das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954 eine echte Rückwirkung enthalte. Dieses Gesetz ließ mit Wirkung vom 1.1.1955 auch bei solchen Renten nur noch den Ertragsanteil zum Abzug zu, die schon vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zu laufen begonnen hatten und beim Leistenden bisher in voller Höhe abgezogen werden konnten. Es ist unschwer zu erkennen, daß das neue Gesetz nur in die Zukunft wirken wollte und daß schon aus diesem Grunde nicht in abgeschlossene Tatbestände eingegriffen wurde. Als für die Beurteilung maßgebender Tatbestand ist dabei jede einzelne Rentenleistung für sich zu betrachten. Ist sie erfolgt, so ist der Tatbestand insoweit verwirklicht. Erfasst ein Gesetz nur später fällig werdende Leistungen, mögen sie auch auf dem gleichen Rechtsgrund beruhen wie die schon abgewickelten, so berührt es keinen abgeschlossenen Tatbestand und enthält damit auch keine echte Rückwirkung. Das hat der BFH jedenfalls im Ergebnis richtig erkannt und hat zutreffend bemerkt, daß es auf den Rechtsgrund,

137) I.E. wohl ebenso für einen ähnlichen Fall
Gegerle, Diss. S.11

138) VI. 176/59 U -BStBl 1960 III S.174 = Bd.70 S.464

der schon vor der Zeit des Inkrafttretens des neuen Gesetzes liege, allein nicht ankomme. Diesen wesentlichen Gesichtspunkt hat das Gericht allerdings nur mit der unvertretbaren Bindung des Gesetzgebers begründet, wogegen die hier vertretene Auffassung zwanglos zu dem gleichen Ergebnis führt, weil der bloße Rechtsgrund wegen des Fehlens weiterer noch erforderlicher subjektiver Elemente noch keine schutzwürdige Rechtsposition zu verleihen vermag.

§ 4 Die begünstigende Rückwirkung

I. Die ausschließliche Begünstigung:

Daß ein rückwirkendes Gesetz zulässig und verfassungsrechtlich unbedenklich ist, wenn es für die Betroffenen ausschließlich eine Verbesserung ihrer Rechtsstellung bringt, ist wohl ausnahmslos anerkannt¹⁾, wenn auch die Begründungen dafür, sofern solche gegeben werden, je nach der gesetzlichen Grundlage, aus der das Verbot belastender Rückwirkungsgesetze herausgelesen wird, voneinander abweichen. Teilweise wird auch die Auffassung vertreten, diese Zulässigkeit sei nur dann zweifelsfrei, wenn die Begünstigung nicht mit einer gleichzeitigen Belastung Dritter verknüpft sei.

Aus dieser Einmütigkeit hat Kimminich²⁾ sicher nicht zu Unrecht den Schluß gezogen, daß die Verfassungswidrigkeit rückwirkender Gesetze nicht in der Tatsache ihrer Rückwirkung an sich zu suchen sei, sondern vielmehr in der Schlechterstellung der Rechtsposition des Individuums gegenüber dem Staat. Bedenken gegen die rückwirkende

1) Vgl. z.B. Bühler-Strickrodt, 3.Aufl. S.103; Dürschke, DStR 1951, S.354; Ehlers, StW 1953, Sp.123; Gegerle, Diss.S.2; Hamann, GG, S.47; Groß, BB 1953, S.94; Heßdörfer, Der Rechtsstaat, S.115; Hübschmann-Hepp-Spitaler-von Wallis, Anm.18 zu § 1 StAnpG; Kimminich, JZ 1962, S.519; Klein, Monogr. S.61; Maassen, FR 1961, S.127; Mattern, JZ 1954, S.348; Meyer-Cording, S.161; Mondorf, StbJb 1951, S.28 und BB 1951, S.750; Paulick, StbJb 1957/58, S.119; Peters, Lehrbuch S.82; Quack, aaO, S.292; von Wallis, DStZ A 1958, S.353; W.Weber, AöR Bd.77, S.84 Ausnahmefall 1; H.J.Wolff, Lehrbuch § 27 I c; Vogel, Diss. S.83 und S.131 und FR 1960, S.30; vgl. im übrigen die weiteren Nachweise aus der Zivilrechtsliteratur bei Eckhardt-Hillebrecht, S.19.

Aus der Rechtsprechung sind zu erwähnen: BVerfG Bd.1 S.280; Bd.3 S.58 ff., S.150 und S.237; BFH vom 7.3.1958 BStBl 1958 III S.311 = Bd.67 S.101; vom 8.9.1953, BStBl 1953 III S.318; BSG, Bd.3 S.77 ff., S.82; BayVerfGH, Entscheidung vom 10.11.52, Bd.5 S.241 = GVBl S.319; OVG Lüneburg, NJW 1952, S.1230

2) aaO, S.519; vgl. dazu auch Fußn. 6) u. 7)

Besserstellung werden nur von Ehlers³⁾, Loewer⁴⁾ und Eckhardt-Hillebrecht⁵⁾ angemeldet. Ehlers nimmt Anstoß daran, daß die Verfassungsmäßigkeit davon abhängig gemacht werden soll, daß das Gesetz nicht mit Belastungen Dritter verbunden ist. Er meint, damit behafte man das Problem mit Voraussetzungen, die für den einzelnen Steuerpflichtigen unübersehbar seien und die Grundlagen seiner Entschlüsse ungewiß und schwankend werden ließen. Solange sich der Betroffene nicht mit unbedingter Sicherheit darauf verlassen könne, daß die steuerliche Rechtslage, auf welcher er seine Maßnahmen und Entscheidungen aufgebaut hat, Bestand hat, solange würde seine Willens- und Entschlußfreiheit beeinträchtigt. Daher dürfe die Zulässigkeit rückwirkender Begünstigung nicht davon abhängig gemacht werden, ob die Vergünstigungen mit einer Belastung Dritter verbunden sei.

Dieser Auffassung ist im Ergebnis beizutreten. Es ist in der Tat nicht einzusehen, warum überhaupt eine begünstigende und eine belastende Rückwirkung miteinander verknüpft werden sollen, wenn die beiden Wirkungen verschiedene Steuersubjekte betreffen. Ob allerdings die Begründung von Ehlers hieb- und stichfest ist, erscheint doch fraglich. Sie basiert auf der Überlegung, daß die Entschlußfreiheit eingeschränkt werde, wenn der Steuerpflichtige sich bei seinen Maßnahmen und Entscheidungen nicht auf den Bestand der Rechtslage verlassen könne. Ob diese Überlegung an sich richtig ist, bedarf hier keiner Stellungnahme, da es zu weit geht, im Rahmen der hier gestellten Frage das Problem der Bedeutung des Vertrauensschutzes überhaupt zur Lösung heranzuziehen. Schließlich handelt es sich um eine nachträgliche Besserstellung, während

3) StW 1953 Sp.124/126

4) StW 1953 Sp.310

5) Monogr. S.18

verfassungsrechtlich nur das Vertrauen darauf geschützt sein kann, daß die Rechtsposition des Staatsbürgers nicht nachträglich verschlechtert wird⁶⁾. Wir haben ja bereits gesehen, daß das entscheidende Moment hier nicht in der Rückwirkung als solcher sondern in der Verschlechterung der Rechtsposition liegt, die mit Rückwirkung vorgenommen wird⁷⁾. Außerdem ist es bei einer Rückwirkung, wenn sie die Position verbessert, nicht nötig, die Dispositionen auf die veränderte Rechtslage einzustellen. Ob der Steuerpflichtige auf Grund der nachträglichen Verbesserung andere Maßnahmen trifft als er getroffen hätte, wenn die rückwirkende Besserstellung nicht erfolgt wäre, ist eine andere Frage, die nur unter dem Gesichtspunkt zu betrachten ist, ob eine eventuell spätere Beseitigung der Begünstigung nicht eine rückwirkende verbösernde Maßnahme darstellt. Das führt aber zu Fragen, die nicht zu untersuchen sind, soweit die Aufhebung durch Gerichtsentscheidung erfolgt. Geschieht sie hingegen durch ein späteres, ebenfalls mit Rückwirkung ausgestattetes Gesetz, so gelten die allgemein für belastende Rückwirkungs-gesetze noch herauszuarbeitenden Regeln. Diese sind in gleicher Weise und ohne Rücksicht auf die von der gleichen Regelung angeordnete Verbesserung auch auf die rückwirkende Verschlechterung anzuwenden, hinsichtlich deren das Gesetz ebenso zu behandeln ist, wie ein rückwirkendes, das nicht gleichzeitig Verbesserungen enthält.

6) BVerfG, Beschluß vom 14.3.1963, NJW 1963, S.852

7) Vgl. Fußn.2; so gesehen kann die These von Klein-Barbey, aaO S.43 und S.48, es sei im Ausgangspunkt nicht gestattet, die Zulässigkeit begünstigender rückwirkender Gesetze anderen Regeln zu unterwerfen als die Zulässigkeit belastender rückwirkender Gesetze jedenfalls schon dann nicht mehr zutreffen, wenn und sobald die Folgen zutage treten, von denen her das Interesse der Beteiligten zu bestimmen ist. Denn dieses Interesse ist ein ganz entscheidender Gesichtspunkt, dessen Gewicht nur von den Wirkungen eines Gesetzes aus beurteilt werden kann; vgl. dazu auch unten § 19 I

Der Grund dafür, daß die Rechtsgültigkeit einer rückwirkenden Vergünstigung nicht davon abhängig gemacht werden kann, ob gleichzeitig Dritte belastet werden, ist in der Tatsache zu suchen, daß wegen der durch eine Begünstigung einerseits und eine Belastung andererseits gegebenen Verschiedenheit der Betroffenen eine "Gesamtschau", d.h. ein Abhängigmachen der Wirkungen voneinander nicht möglich ist. Vielmehr muß diese Verschiedenheit zu einer getrennten Beurteilung führen, was zur Folge haben kann, daß einem Gesetz die Rechtswirksamkeit hinsichtlich der rückwirkenden Begünstigung zuzuerkennen, in Bezug auf die rückwirkende Schlechterstellung jedoch zu versagen ist. Daß dies auch technisch ohne Schwierigkeiten möglich ist, beweist, daß keine Notwendigkeit gegenseitiger Abhängigkeit besteht.

Die Bedenken Loewers sind anderer Art: Er behauptet, die rückwirkende Zubilligung von Vorteilen werde stets Dritte belasten, da der Staatsbedarf gedeckt werden müsse. Abgesehen davon, daß die Prämisse von der Deckung des Staatshaushalts nicht immer zutreffen muß, dürfen auch hier die beiden verschiedenen Rechtswirkungen nicht miteinander verquickt werden. Was beanstandet werden kann, ist ja nicht die Steuererhöhung als solche, sondern nur die Rückwirkungsanordnung. Wird aber eine rückwirkende Vergünstigung nicht mit einer rückwirkenden Schlechterstellung, sondern mit einer zukünftigen Steuererhöhung kompensiert, beschränkt sich also die Rückwirkung auf die Besserstellung, so können die Grundsätze nicht angewendet werden, die für die verbösernde Rückwirkung gelten. Sich hier etwa ergebende Probleme sind also keine, die mit der Rückwirkungsfrage in Zusammenhang stehen.

Eine der schwierigsten Fragen, die auf diesem Gebiet denkbar sind, wird mit dem Einwand von Eckhardt-Hillebrecht angeschnitten, rückwirkend begünstigende Gesetze

könnten im Einzelfall durch willkürlich einseitige Begünstigungen den Gleichheitssatz verletzen. In der Tat hat der BFH in seinem Vorlagebeschluß vom 2.8.1962 ⁸⁾ die Auffassung vertreten, eine rückwirkend angeordnete Steuervergünstigung sei dann verfassungswidrig, weil u.a. gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßend, wenn sie Veranlagungen von der Verbesserung ausnehme, die zur Zeit der Gesetzesverkündung bereits rechtskräftig waren ⁹⁾. Damit ist das Problem angesprochen, wie ein Konflikt zwischen den Grundsätzen der Rechtssicherheit in Gestalt der Aufrechterhaltung rechtskräftiger Steuerveranlagungen und der materiellen Gerechtigkeit im Einzelfall in Form gleicher Behandlung materiell gleichliegender Sachverhalte verfassungsrechtlich einwandfrei gelöst werden kann. Die gleiche Frage stellt sich im übrigen auch bei verbösernden Rückwirkungsgesetzen, nämlich dann, wenn die Rückwirkung mit dem Ziel der Herbeiführung eines materiell gerechten Zustands angeordnet wird.

Es ist nun allerdings richtig, daß die einseitige Begünstigung nicht wegen der Rückanknüpfung, sondern allein wegen des Verstoßes gegen den Gleichheitssatz angreifbar ist ¹⁰⁾. Das rechtfertigt es aber nicht, die Behandlung dieses Problems hier völlig außer Acht zu lassen; denn immerhin handelt es sich um eine Rechtsfolge, deren Auftreten im Zusammenhang mit Fragen der Rückwirkung charakteristisch ist ¹¹⁾.

8) BStBl 1962 III S.420, auszugsweise auch in BB 1962, S.1116 in Verbindung mit S.830

9) Vgl. hierzu meinen Aufsatz in BB 1962 S.992

10) So Scheerbarth, Monogr. S.57, Fußn.10

11) Eine gleichartige Konfliktsituation ergibt sich wohl nur in Fällen der Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer Vorschrift, auf Grund deren bereits rechtskräftige Veranlagungen vorliegen; doch ist hier die Lösung gesetzlich festgelegt: § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG oder eine spezielle Regelung.

Wie ist nun das Spannungsverhältnis im konkreten Fall zu lösen, wenn von einer begünstigenden¹²⁾ rückwirkenden Vorschrift die nicht mehr anfechtbaren Fälle ausgenommen werden sollen? Kann man sagen, daß unter bestimmten Voraussetzungen das eine, unter anderen Voraussetzungen das andere der beiden Prinzipien, die hier miteinander in Widerspruch stehen, Vorrang vor dem anderen zu beanspruchen hat? Diese Auffassung hat der BFH in seinem Vorlagebeschluß vertreten, in welchem er dem Grundsatz der Gleichheit dann ein Übergewicht einräumen will, wenn die Zahl der rechtskräftig veranlagten Fälle nur "verschwindend gering" sei. Dann könne die unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz erfolgte Nichteinbeziehung der rechtskräftigen Fälle nicht mit dem Hinweis auf den Grundsatz der Rechtssicherheit gerechtfertigt werden. Ein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung sei nicht erkennbar.

Im Anschluß an diese Entscheidung habe ich versucht darzulegen¹³⁾, daß die Auffassung des BFH nicht gutgeheißen werden kann. Die damalige Auffassung von der zentralen Bedeutung der Rechtssicherheit läßt sich allerdings wohl kaum in dieser Strenge aufrechterhalten¹⁴⁾. Doch spielt das hier keine entscheidende Rolle. Daß nicht nur der Gleichheitssatz - Art. 3 GG - sondern auch das Prinzip der Rechtssicherheit, konkretisiert im Bestand rechtskräftiger Fälle, Verfassungsrang hat, ergibt sich schon aus Art. 79 BVerfGG mit hinreichender Deutlichkeit¹⁵⁾.

12) Für den Fall der verschärfenden Rückwirkung gelten Besonderheiten, die in § 10 und in § 20 behandelt werden.

13) Vgl. Fußn. 9

14) Vgl. dazu im folgenden § 20

15) Vgl. auch die Entscheidungen des BVerfG Bd. 2 S. 380 und Bd. 13 S. 271, in denen die Bedeutung dieses Grundsatzes hervorgehoben wird; aus dem Schrifttum Jaenke, Rechtsschutz, S. 43-49

Es ist daher nicht richtig, wenn der BFH in seinem Beschluß dieser Vorschrift im Zusammenhang mit einer rückwirkenden Gesetzesänderung jede Bedeutung abspricht. Sicher kann § 79 aaO hier nicht unmittelbar angewendet werden. Er zeigt aber, daß bei der Lösung der aufgezeigten Konfliktsituation dem Grundsatz der Rechtssicherheit eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zukommen muß. In Übereinstimmung mit dieser Auffassung hat auch das Bundesverfassungsgericht¹⁶⁾ die Bedenken des BFH nicht für durchgreifend erachtet. Zu dieser Auffassung ist das Gericht an Hand etwa folgender Überlegung, die nur unterstrichen werden kann, gekommen: Sowohl das Prinzip der Rechtssicherheit als auch der Gleichheitsgrundsatz haben Verfassungsrang. Bei einem nicht zu behebenden Widerstreit beider Grundsätze ist es Sache des Gesetzgebers, das Gewicht, das beiden zukommt, abzuwägen und zu entscheiden, welchem der beiden Prinzipien im Einzelfall der Vorzug gegeben werden soll.

Die Tatsache, daß beide Grundsätze Verfassungsrang besitzen, läßt kaum Situationen vorstellbar erscheinen, die die Wahl des Gesetzgebers zu Gunsten des einen oder anderen Grundsatzes dem Vorwurf der Willkür und damit der Verletzung des Gleichheitssatzes aussetzen könnten. Denn der Gesetzgeber kann selbst dann stets eines der beiden Prinzipien als Grund für seine Regelung anführen, wenn sich im konkreten Fall feststellen läßt, daß eine andere als die getroffene Lösung angemessener oder richtiger gewesen wäre. Die Wahl eines der beiden Prinzipien ist also immer Rechtfertigungsgrund der gesetzlichen Regelung, weil sie einen sachlich einleuchtenden Gesichtspunkt darstellt, der den Vorwurf der Willkür zu entkräften vermag¹⁷⁾. Das gilt auch, wenn der Gesetzgeber den

16) Beschluß vom 14.3.1963 wie Fußn.6; grundsätzliche Bedenken dagegen bei Klein-Barbey, aaO, S.73/74

17) Zum Rechtskraftprinzip als Rechtfertigungsgrund vgl. Jaenke, aaO, S.48

Widerstreit selbst hervorgerufen hat. Denn auch dann kann eine rückwirkende Regelung nur in der Weise vorgenommen werden, daß entweder dem einen oder dem anderen Grundsatz der Vorzug gegeben wird. Dieser Lösung steht ferner die geringe Zahl der rechtskräftigen Fälle nicht entgegen, wie sich bereits aus dem Gesagten ergibt. Denn anderenfalls würde man verlangen, daß der Gesetzgeber die bestmögliche Lösung sucht, ihm also jeglichen Spielraum nehmen. Das Wesentliche ist vielmehr, daß ihm gestattet sein muß, sich für den einen der beiden Grundsätze auch dann zu entscheiden, den anderen also unberücksichtigt zu lassen, wenn dem ersteren im Einzelfall das geringere Gewicht zukommt. Wird also festgestellt, daß beide Prinzipien nicht miteinander in Einklang zu bringen sind, so ist grundsätzlich die begünstigende Rückwirkung verfassungsrechtlich unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitsgrundsatzes unbedenklich, wenn nur überhaupt eines der beiden Prinzipien Ausdruck gefunden hat.

Diese Lösung ist naturgemäß dem Einwand ausgesetzt, sie gestatte offensichtliche Ungerechtigkeiten¹⁸⁾. Das mag zwar in Einzelfällen zutreffen, jedoch ist eine isolierte Betrachtungsweise, die nur der materiellen Gerechtigkeit Aufmerksamkeit schenkt, hier nicht zulässig. Sie mag darauf zurückzuführen sein, daß eine Lösung häufig von den materiellen Auswirkungen und Ergebnissen her beurteilt und dadurch die Bedeutung der Rechtssicherheit zu gering eingeschätzt wird, wenn es um die begünstigende Rückwirkung geht. Allerdings ist das Interesse für die Beständigkeit rechtskräftiger Veranlagungen und die Erkenntnis von deren Bedeutung nicht zu übersehen, wenn die Frage zu entscheiden ist, ob eine rückwirkende Verschärfung rechtskräftige Fälle erfassen könne. Auch von dieser Seite her

18) Ähnliche Bedenken äußert Maassen, der auf dem Weg über die Fehleraufdeckung, § 222, Abs.1 Satz 4 AO Abhilfe schaffen möchte.

ist die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nur zu unterstreichen. Damit ist den Bedenken von Eckhardt-Hillebrecht der Boden entzogen. Gleichzeitig ist die Auffassung von Sauer¹⁹⁾ widerlegt, nach der dem Gesetzgeber die Wahl nur bei belastenden Gesetzen eingeräumt sei, bei begünstigenden aber stets der Vorrang der Gerechtigkeit beachtet werden müsse. Wenn Sauer meint, die formelle Rechtskraft könne niemals die Grundlage für die Aufrechterhaltung eines ungerechten Zustands abgeben, so ist zu beachten, daß diese Ausführungen auf die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes und seine Aufhebung abgestellt sind. Für den von ihm entschiedenen Sachverhalt hingegen weist das Bundesverfassungsgericht sogar darauf hin, daß der Gesetzgeber eine Regelung rückwirkend aufgehoben habe, die lange Zeit hindurch ohne verfassungsrechtliche Beanstandungen geblieben sei. Auch die Auffassung Kleins²⁰⁾, die Rechtssicherheit verdiene stets den Vorzug, weil sie leichter zu verwirklichen sei, erweist sich damit für den Fall rückwirkend begünstigender Steuergesetze nicht als zutreffend, wenn die Ergebnisse auch häufig übereinstimmen mögen.

II. Die Begünstigung, die gleichzeitig mit einer Belastung verbunden ist:

Soweit eine Steuerleistung im Rahmen der Bemessung einer anderen Steuer berücksichtigt werden kann, besteht zwischen beiden notwendigerweise ein gewisses Abhängigkeitsverhältnis in der Art, daß eine Änderung der ersten Steuer der Höhe nach Auswirkungen in die entgegengesetzte Richtung auf die Höhe der anderen Steuer ausübt. Es soll hier also die Rückwirkung untersucht werden, die zwar unmittelbar ausschließlich begünstigt, mittelbar aber, und

19) StW 1962 Sp. 579 ff., 591/592

20) StW 1954 Sp.1 ff., 40

zwar gegenüber den gleichen Steuersubjekten, auch neue Belastungen schafft. Derartige Fälle sind überall dort denkbar, wo eine Steuer zur Ermittlung ihrer Berechnungsgrundlage den Abzug einer anderen Steuer zuläßt²¹⁾ oder wo ein solcher Abzug sich auch ohne ausdrückliche Zulassung aus dem Wesen der Steuer ergibt²²⁾. Wegen der gegenseitigen Abhängigkeit kann die Behandlung dieser Fälle unter dem Gesichtspunkt der Rückwirkung nicht von der völligen Trennung der begünstigenden und der verschärfenden Rückwirkung ausgehen, wie dies bei der gleichzeitigen Belastung Dritter geboten ist. Dennoch treten hier keine besonderen Probleme auf: Eine solche Rückwirkung ist stets zulässig, ohne daß ein Eingehen auf zusätzliche verfassungsrechtliche Gesichtspunkte nötig wäre.

Das kann allerdings nicht mit dem Hinweis darauf gerechtfertigt werden, die Belastung sei stets nur eine mittelbare Folge. Eine solche Begründung würde verfassungsrechtlich kaum standhalten, wenn der Fall denkbar wäre, daß die nachteiligen Auswirkungen bedeutender waren als die Vorteile. Jedoch kann diese Frage offen bleiben. Denn die Zulässigkeit läßt sich gerade damit begründen²³⁾, daß die mit dem Gesetz beabsichtigte (Primär-) Wirkung notwendigerweise in ihrer Bedeutung stets über die damit verbundene Sekundärwirkung hinausgeht, per Saldo also immer noch eine Begünstigung übrig bleibt. Diese Feststellung ist eine Folge der Tatsache, daß die Berücksichtigung einer Steuer im Rahmen der Be-

21) z.B. Vermögensteuer bei der Einkommensbesteuerung

22) Beispielsweise ist im Rahmen der Vermögensbesteuerung die Vermögensabgabe als Schuld berücksichtigungsfähig; eine Minderung der Vermögensabgabe hat also eine Erhöhung der Vermögensteuer zur Folge und die Erhöhung der Vermögensabgabe eine Minderung der Vermögensteuer.

23) Im Ergebnis wie hier Rautenberg, DStZ A 1962, S.332/333

rechnung einer anderen Steuer nicht die Anrechenbarkeit der Steuer selbst bedeutet, sondern nur die Beeinflussung der Berechnungsgrundlage bewirkt. Da aber in keinem Fall diese Berechnungsgrundlage mit der Höhe der Steuer selbst übereinstimmt - das würde einen Steuersatz von 100 % bedeuten - kann mit der Primärwirkung immer nur eine Verschärfung verbunden sein, die dem jeweiligen Steuersatz entspricht, der auf die Nebenwirkung in Gestalt der Erhöhung der Bemessungsgrundlage anzuwenden ist, was dann aber zu einer durch die Rückwirkung bedingten Belastung führt, die geringer sein muß als es die durch die rückwirkende Verbesserung geschaffenen Vorteile sind.

Die generelle Zulässigkeit einer solchen Regelung bedeutet, daß die belastenden Nebenwirkungen nicht auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundsätzen geprüft werden müssen, die sonst gegen eine verschärfende Rückwirkung ins Feld geführt werden.

Nur im Ergebnis hat das der BFH richtig erkannt. In den beiden Urteilen vom 7.3.1958²⁴⁾ und vom 17.4.1959²⁵⁾, die Fälle der vorstehend geschilderten Art betrafen, hat das Gericht jeweils die Verfassungsmäßigkeit des zu Grunde liegenden Gesetzes bejaht. Eine andere Begründung als die von Treu und Glauben enthält das letztere Urteil nicht, das erstere ist hinsichtlich der hier zu entscheidenden Frage überhaupt nicht begründet. Insbesondere fehlt die Behandlung des Problems völlig, ob auch auf die Nebenwirkung die allgemeinen Rückwirkungsgrundsätze angewendet werden müssen und eine Begründung dafür, warum dies nicht der Fall ist. Das hätte mittels der geschilderten "Saldotheorie" ohne Schwierigkeiten geschehen können.

24) BStBl 1958 III S.311 = Bd.67 S.101

25) BStBl 1959 III S.235 = Bd.68 S.616

§ 5 Die möglichen Formen für die Rückwirkungsanordnung
in Steuergesetzen

Von der Gesetzestechneik her gesehen, hat der Gesetzgeber eine Reihe von Möglichkeiten, rückwirkende Belastungen oder Vergünstigungen anzuordnen. Das kann geschehen

1) durch eine Änderung des Steuersatzes, die mit Rückwirkung vorgenommen wird. Dem gleichzustellen ist die Einführung einer neuen Steuer oder die völlige Aufhebung einer bisher erhobenen Abgabe¹⁾.

2) Durch rückwirkende Aufhebung oder Neuschaffung von Vergünstigungen steuerlicher Art²⁾.

3) Dadurch, daß an einen bestimmten in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt andere Rechtsfolgen geknüpft werden, als sie aus der bisherigen Gesetzeslage folgten.

4) Durch die rückwirkende Ersetzung eines ungültigen Steuergesetzes. Auch das ist ein Fall der Rückwirkung. Denn wenn das ursprüngliche Gesetz nichtig war, erfolgte seine Aufhebung ex tunc. Es wird dann so angesehen, als ob das für nichtig erklärte Gesetz niemals bestanden hätte. Wird später ein völlig inhaltsgleiches Gesetz verkündet, das den Mangel ausgeschaltet hat, der zur Verfassungswidrigkeit des vorangegangenen Gesetzes führte, so kann man selbst dann nicht von einer "Ersetzung" sprechen, wenn auf der Grundlage des alten Gesetzes längere Zeit hindurch verfahren wurde. Vielmehr trifft das neue Gesetz eine Regelung, die vorher in dieser Form, vom Zeitpunkt seiner Verkündung her gesehen, niemals bestanden hat. Dieses Gesetz ist also ein rückwirkendes.

1) So sind z.B. Bestrebungen im Gange, die Börsenumsatzsteuer gänzlich zu beseitigen; vgl. im übrigen die Beispiele bei Vogel, Diss. S.81/82

2) Beispiele bei Vogel, S.83/84

§ 6 Die Interessenlage bei der belastenden Rückwirkung

I. Die gesetzgeberischen Motive für die rückwirkende Belastung:

Es erscheint notwendig, sich ein Bild über die Gründe zu verschaffen, die den Gesetzgeber dazu bewegen, Steuergesetze zu erlassen, die mit Rückwirkung versehen sind. Denn die Frage der Zulässigkeit solcher Gesetze hängt möglicherweise auch von ihrem Zweck, dessen Bedeutung und davon ab, ob sie geeignet sind, diesen Zweck zu erfüllen. Außerdem verlangt eine sachgerechte Interessenabwägung, daß auch die Belange, die der Gesetzgeber als Rechtfertigungsgrund für die Rückwirkung anführen kann, ausreichend berücksichtigt werden. Das Erfordernis der Interessenabwägung gebietet gleichzeitig eine Untersuchung der wirtschaftlichen Auswirkungen, die für rückwirkende Steuergesetze typisch sind.

1) Wirtschaftspolitische Gründe:

Das Steuergesetz enthält besonders zu der Zeit, zu der die finanzielle Belastung ein Ausmaß angenommen hat, das es nahezu unmöglich macht, wirtschaftliche Dispositionen ohne Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen zu treffen, nicht nur Normsetzung, sondern auch Gestaltung von Wirtschaftsabläufen¹⁾. Geht man von dem kaum bestreitbaren Grundsatz aus, daß es jedem Steuerpflichtigen im Rahmen der durch die Gesetze gesteckten Grenzen erlaubt ist, die steuerliche Gestaltung so zu wählen, daß das Ergebnis dieser Gestaltung in steuerlicher Hin-

1) Ballerstedt, SJZ 1949, Sp.409 ff., 411; es ist mir nicht verständlich, wie Dürschke, DStR 1951 S.354, Zweifel daran haben kann, daß dieser Satz Ballerstedts, gedacht für wirtschaftslenkende Gesetze, nicht auch auf Steuern bezogen werden soll. Dazu bedarf es keiner weiteren Begründung, als der bekannten Tatsache, auf die wir noch öfter stoßen werden, daß Steuergesetze Lenkungsgesetze sind.

sicht ein möglichst günstiges ist, so wird deutlich, daß die Frage der Lenkung des Wirtschaftslebens durch zweckgerichtete Besteuerung eine nicht unerhebliche Bedeutung besitzen muß. So ist denn auch in der Steuerrechtsprechung anerkannt, daß Steuergesetze neben fiskalischen auch wirtschafts- und sozialpolitische Ziele verfolgen dürfen²⁾. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 24.6.1958³⁾ nimmt zwar zu der Frage nicht ausdrücklich Stellung, bezweifelt aber andererseits nicht, daß die Steuergesetzgebung politische Ziele fördern kann. Dagegen wird in der Entscheidung des gleichen Gerichts vom 22.5.1963⁴⁾ ausdrücklich betont, daß gesetzliche Eingriffe in Form einer in das Gewand eines Steuergesetzes gekleideten wirtschaftlichen Lenkungsmaßnahme nicht unzulässig sind. Von einem Mißbrauch könne man allenfalls dann sprechen, wenn das Steuergesetz dem ihm begrifflich zukommenden Zweck, Steuereinnahmen zu erzielen, geradezu zuwider handelte, indem es ersichtlich darauf ausginge, die Erfüllung des Tatbestands praktisch unmöglich zu machen, also eine "erdrosselnde" Wirkung auszuüben. Die Zulässigkeit der Lenkung wird in der wirtschaftswissenschaftlichen wie in der juristischen Literatur vertreten⁵⁾.

2) Vgl. BFH vom 14.7.1959 BStBl 1959 III S.349 = Bd.69 S.230; vom 12.2.1960 BStBl 1960 III S.174 f; vom 22.6.1962 BStBl 1962 III S.376

3) 2 BvF 1/57, BStBl 1958 I S.403 = Bd.8 S.51 ff

4) 1 BvR 78/56, NJW 1963 S.1243-1247 = DStZ B. 1963 S.273

5) Vgl. z.B. Schmölders, StW 1953 Sp.249 ff, 254: "An die Stelle der liberalen Auffassung ... tritt die Vorstellung, daß gerade die Steuer ein wirkungsvolles Instrument sozial- und konjunkturpolitisch erwünschter Umschichtung sei."; Eckhardt-Hillebrecht, S.72: "... ist festzustellen, daß eine staatliche Wirtschaftspolitik ... nicht darauf verzichten kann, alle Maßnahmen und damit auch die Besteuerung auf ihre wirtschaftliche Grundauffassung abzustellen." und Mann, in HDSW S.112: "Der Grundsatz, die Steuer zur Regulierung der Wirt-

Kann man also voraussetzen, daß Steuergesetze erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen haben und daß es dem Gesetzgeber gestattet ist, auf dem Wege über die Handhabung der Besteuerung bestimmte wirtschaftspolitische,

schaftsprozesse zu verwenden ..." und "Die staatswirtschaftliche Auffassung schließt ferner die Forderung ein, die Steuer als konjunkturpolitischen Gleichgewichtsfaktor zu benutzen." ; Neumark, HDSW S.94: "... ist die bewußte außerbudgetäre Verwendung steuerlicher Maßnahmen zur Realisierung wirtschafts- und sozialpolitischer Ziele zu einem konstitutiven Element der Besteuerung geworden.", dann wird ausgeführt, S.95/96, warum der Staat zur Aufrechterhaltung der derzeitigen Wirtschaftsverfassung die Steuer als Instrument der Wirtschaftspolitik verwenden muß. Vgl. dazu auch Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd.2 S.216 und 261/262, der die Konsequenzen einer wirtschaftslenkenden Steuerpolitik darstellt und Koch, HDSW Bd.10 S.126: "Die Einflußnahme auf die Entscheidungen der nichtstaatlichen Wirtschaftssubjekte ist stets Inhalt und rationaler Sinn der Besteuerung." Siehe ferner Recktenwald, HDSW aaO, S.182, der betont, daß die Besteuerung heute in hohem Maße Mittel entziehe und daher als Eingriff in das wirtschaftliche Handeln angesehen wird. Dieser löse psychologische Reaktionen aus, die sich in Änderungen des ökonomischen Verhaltens und der Dispositionen der davon Betroffenen niederschlugen. Es ist für die weitere Betrachtung nicht uninteressant zu sehen, welche Möglichkeiten R., S.183-188, als Antwort auf eine Steuererhöhung für gegeben ansieht: a) Das Ausweichen vor der Steuer durch Aufhebung, Einschränkung oder Nichtverwirklichung des zur Besteuerung führenden Tatbestandes auf legalem Wege, b) Die Erhöhung an den Fiskus zu entrichten, sie aber im Geschäftsverkehr auf irgendeine Art abzuschieben oder im Produktionsprozeß einzuholen, um sich zu entlasten. c) Selbst die Steuer unmittelbar oder mittelbar über erhöhte Preise zu zahlen, dann aber auf Grund der Einkommensminderung sein Verhalten zu ändern, was wiederum erhebliche Auswirkungen auf Leistungsergebnis und Wirtschaftsentwicklung haben kann.

von ihm für wünschenswert gehaltene Erfolge zu erzielen, so ist damit allerdings noch nicht gesagt, daß eine solche Zielsetzung unbeschränkt zulässig ist. § 1 AO, dessen Begriffsbestimmung der Steuer auch unter dem GG gilt⁶⁾ legt vielmehr den Gedanken nahe, daß Abgaben, die nicht nur wirtschaftspolitische Nebenzwecke haben, sondern allein aus nichtfiskalischen Gründen gefordert werden, in Wirklichkeit keine Steuern sind. Der Fall mag selten sein, immerhin ist er nicht rein theoretischer Natur. Köhler hat dargelegt⁷⁾, daß die Einführung der sogen. Baulandsteuer ein solcher Fall ist. Die Konsequenzen daraus interessieren hier jedoch nicht, da das Problem kein für die Rückwirkung typisches ist. Für die vorliegende Untersuchung genügt es, daß grundsätzlich festgestellt werden kann, die Verfolgung anderer als fiskalischer Zwecke durch die Steuergesetzgebung sei nicht schlechthin ausgeschlossen.

Das hat dazu geführt, daß der Gesetzgeber sich zur Rechtfertigung rückwirkender Steuergesetze häufig auf die Notwendigkeit eines wirtschaftspolitischen Eingriffs, insbesondere der Konjunkturdämpfung berufen hat, von der er glaubte, sie könne nur durch die Rückwirkung erreicht werden, weil anderenfalls in der Zeit zwischen Bekanntwerden des gesetzgeberischen Vorhabens und Inkrafttreten des Gesetzes gerade die Maßnahmen in verstärktem Umfang noch getroffen würden, die das Gesetz unterbinden oder einschränken wollte. Es ist dies das Motiv, das Scheerbarth⁸⁾ mit "Überraschungsinteresse" des Gesetzgebers bezeichnet und das er für das einzige Interesse hält, daß der Gesetzgeber an der Unvorhersehbarkeit rückwirkender Gesetze haben

6) BVerfG Bd.7 S.244

7) DStR 1962/63, S.92 ff

8) Monogr. S.69

kann⁹⁾. Über die Eignung dieser Begründung als Rechtfertigungsgrund ist hier noch nicht zu entscheiden.

Der Sache nach ist es nicht ganz der gleiche Fall, den Eckhardt-Hillebrecht¹⁰⁾ mit folgenden Worten umschreiben: "Zwischen der Erkenntnis der Notwendigkeit eines Gesetzes mit bestimmten Inhalt¹¹⁾ und der Verkündung des Gesetzes vergeht naturgemäß ein oft erheblicher Zeitraum. Um diesen Zeitverlust, der mit der formellen Gesetzgebung notwendig verbunden ist, auszugleichen, bedient sich der Gesetzgeber des Kunstgriffs einer rückwirkenden Gesetzgebung". Scheerbarth¹²⁾ nennt es das "Nachholinteresse" des Gesetzgebers.

-
- 9) Dazu Jung, WM 1963, S.546-55, S.547: "Die Bundesregierung hielt die kurzfristige Wirkung für unbedingt notwendig, um das mit dem Gesetz verfolgte Ziel überhaupt erreichen zu können;" und S.546: "Die Bundesregierung ging ... davon aus, daß durch diese Maßnahme ... bald eine fühlbare Minderung der Nachfrage nach Wohnungsbauleistungen eintreten werde." Mersmann, DStZ A 1960, S.217-219 und Wetzel, BB 1960, S.821, argumentieren ähnlich, wenn sie die Rückwirkung damit verteidigen, daß ohne sie nicht nur eine Anregung vor dem Inkrafttreten des Gesetzes geschaffen würde, sondern auch die Steuer als konjunkturpolitisches Instrument ihre Schlagkraft verlöre. Derartige Überlegungen hält Vogel, FR 1962, S.22 ff., für reines Zweckdenken, für Zweckmäßigkeitsgründe, die gegenüber den Ideen der Gerechtigkeit und Rechtssicherheit zurücktreten müßten; siehe dazu auch Haver, BB 1960, S.393.
- 10) S.19/20
- 11) Diese Notwendigkeit wird wohl stets eine wirtschaftspolitische sein, da bei einer rein fiskalischen die Erwägungen, die gerade für die Rückwirkung sprechen, nämlich zusätzliches Anheizen der Konjunktur, nicht zutreffen, so daß die gleichen Wirkungen auch ohne rückwirkendes Inkraftsetzen zu erzielen sind.
- 12) Monogr. S.69; verfassungsrechtliche Begründungen für die Zulässigkeit der Wirtschaftslenkung geben im übrigen auch Hamann, Rechtsstaat und Wirtschaftslenkung, S.25-28, und Wirtschaftsverfassungsrecht, S.132, sowie P.Neumann, S.16

2) Unmöglichkeit einer sofortigen umfassenden Regelung:

Es kann vorkommen, daß eine zu regelnde Materie so schwierig, so umfangreich und in ihren Auswirkungen so wenig überschaubar ist, daß es unmöglich ist, sie in einem einzigen Gesetz umfassend zu regeln, sondern daß es geboten erscheint, die Vornahme der gesamten Kodifikation von den Auswirkungen der bereits ergangenen Teilregelung abhängig zu machen. Handelt es sich dabei um Gesetze, die ihre Rechtswirkungen nach den Verhältnissen eines bestimmten Stichtags treffen, so bedingt das zwangsläufig, daß ein Teil der Regelung erst zu einem Zeitpunkt erlassen wird, zu dem der Stichtag bereits in der Vergangenheit liegt. Als typisches Beispiel für diesen Fall ist an die Regelung des Lastenausgleichs zu denken, bei der die Schwierigkeiten der Materie und ihre zunächst kaum übersehbaren Auswirkungen ein anderes Verfahren als das beschriebene nicht erlaubt hätte. Damit ist auch hier allerdings über die rechtliche Beurteilung noch nichts ausgesagt.

3) Die spätere Klarstellung:

Nicht nur diejenigen Fälle sind festzustellen, bei denen eine Norm wegen ihrer mehrdeutigen Formulierung Anlaß zu Streitigkeiten und zu verschiedenen Auslegungsergebnissen gibt, es kommt auch im Steuerrecht vor, daß die Rechtsprechung Vorschriften in einem anderen Sinn interpretiert, als das ursprünglich vom Gesetzgeber beabsichtigt war.¹³⁾ Um in solchen Fällen von Anfang an "Klarheit" zu schaffen oder um die bisher nicht durchgesetzten Ziele zu erreichen, nimmt der Gesetzgeber eine bis auf den Geltungsbeginn des ersten Gesetzes rückdatierte Neufassung vor, die die bisherigen Zweifel beseitigt und - auch

13) Vgl. dazu z.B. einerseits BVerfG Bd.4 S.7 ff. und Bd.6 S.32 ff., andererseits Dehler, JZ 1960, S.727 ff, 729/730, zur Auslegung des Begriffs: verfassungsmäßige Ordnung in Art. 2 GG

damit wird die Rückwirkung gerechtfertigt - die steuerliche Gleichbehandlung wieder herstellen soll. Das wird häufig als authentische Interpretation bezeichnet¹⁴⁾, ist es aber keineswegs immer. Vielmehr muß, wie schon angeeutet¹⁵⁾, zwischen echter und scheinbarer authentischer Interpretation unterschieden werden: Ist das ursprüngliche Gesetz ausnahmslos in einer Weise ausgelegt worden, die mit dem neuen Gesetz nicht zu vereinbaren ist oder läßt sich aus der bisherigen Fassung kein Anhaltspunkt für die nunmehr vorgenommene Klarstellung gewinnen, so liegt keine authentische Interpretation sondern echte Rückwirkung vor. Nur wenn Zweifel über die Auslegung des betreffenden Gesetzes bestanden, kann der Gesetzgeber eine der vertretenen Auslegungsmöglichkeiten als die authentische bezeichnen, ohne damit ein rückwirkendes Gesetz zu schaffen¹⁶⁾. Für die vorliegende Betrachtung hat daher der letztere Fall auszuschneiden.

4) Die Beseitigung von Mißständen:

Zu den Gründen, die zur Rechtfertigung rückwirkender Gesetze vorgebracht werden, gehört auch, daß sich nach politischen oder wirtschaftlichen Umwälzungen das Bedürfnis zeige, Mißstände, die zu Tage getreten sind, zu beseitigen¹⁷⁾. Dieses Bedürfnis bezieht sich jedoch nicht nur auf durch besondere Ereignisse hervorgerufene Ausnahmumstände. Es kann sich auch daraus ergeben, daß der frühere Verlauf eines Sachverhalts oder seine Regelung im vorausgegangenen Gesetz nicht den Vorstellungen des Gesetzgebers über den Zweck des Gesetzes oder die Art seiner Durchsetzung entspricht¹⁸⁾. Eine von der früheren gesetzlichen Gestaltung abweichende Regelung hätte aber

14) z.B. Eckhardt-Hillebrecht, S.20 Ziff.3

15) § 3 II 1

16) Ebenso wie hier wohl auch Kisker, Monogr. S.114/115.

17) Dazu Meyer-Cording, aaO, S.162 und die dortigen Beispiele

18) Vgl. Scheerbarth, Monogr. S.78

zur Folge, daß trotz materiell gleicher, nur durch den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung verschiedener Sachverhalte unterschiedliche Rechtsfolgen entstünden, wenn die früheren Fälle nicht ebenfalls von der Neuregelung ergriffen würden. Eine von dieser Überlegung bestimmte Rückwirkungsanordnung könnte also den Grundsatz der Gleichbehandlung - Art. 3 Abs. 1 GG - für sich ins Feld führen und damit auch die Erstreckung auf Tatbestände motivieren, die inzwischen rechtskräftig abgeschlossen sind oder sich auf andere Weise erledigt haben. Schließlich mag noch erwähnt werden, daß es auch rein fiskalische Mißstände sein können, die dem Gesetzgeber Anlaß zur Anordnung der Rückwirkung geben.

5) Die Behebung technischer Mängel:

Abgesehen von den bereits erwähnten Fällen wirtschaftspolitischer Gründe gibt es noch andere Gründe, aus denen das Bestreben nach Behebung technischer Mängel zu erkennen ist. Als technischer Mangel ist dabei speziell die Tatsache gedacht, daß das moderne Gesetzgebungsverfahren zu umständlich ist, als daß damit sofort alle möglicherweise auftretenden Probleme gelöst werden könnten. Dieses langwierige Verfahren bewirkt ja nicht nur, daß wirtschaftspolitische Maßnahmen erst wesentlich später einsetzen können als dies notwendig wäre, sondern macht es auch manchmal unmöglich, die beabsichtigte Verlängerung eines zeitlich befristeten Gesetzes rechtzeitig, d.h. vor Fristablauf des bisherigen Gesetzes auszusprechen. Daher dient die Rückwirkung in einem solchen Fall der Aufrechterhaltung der Kontinuität eines Gesetzes¹⁹⁾.

6) Vorbeugende oder nachträgliche Korrektur:

Die gegenüber dem Rechtszustand vor dem Inkrafttreten des GG wesentlich erweiterte Möglichkeit, gegenüber einfachen

19) Dazu Jansen, JR 1953, S.408-411 und Scheerbarth, aaO, S.83

Gesetzen, Verordnungen und gegenüber der Rechtsprechung verfassungsgerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch nehmen zu können, birgt die Gefahr in sich, daß infolge der Nichtigerklärung eines Steuergesetzes durch das Bundesverfassungsgericht mit Gesetzeskraft²⁰⁾ dem Fiskus beträchtliche Ausfälle an Einnahmen entstehen. Der Gesetzgeber wird daher nicht nur versuchen, bei etwa auftauchenden Zweifeln über die Verfassungsmäßigkeit eine verfassungsrechtlich einwandfreie Form rückwirkend einzuführen - vorbeugende Korrektur -, vielmehr ist auch bereits die Ansicht geäußert worden, die Nichtigerklärung berechtige den Gesetzgeber, den beanstandeten Mangel aufzuheben und das nunmehr unbedenkliche Gesetz mit dem Datum des ursprünglichen Inkrafttretens neu zu erlassen. Es ist dies wohl ein Fall, bei dem Kisker²¹⁾ dem Gesetzgeber ein Interesse an "anpassender Umformung" einräumen würde.

7) Die bessere Überschaubarkeit:

Eine andere Begründung für die Rückwirkung hat von Wallis²²⁾ gegeben, die sich in ähnlicher Form auch bei Scheerbarth²³⁾ findet. Ausgangspunkt ist dabei die Besonderheit, die darin besteht, daß der Adressatenkreis bei rückwirkenden Gesetzen und die von solchen Gesetzen erfaßten Fälle bei Erlaß des Gesetzes, jedenfalls abstrakt, bereits feststehen. Bei Steuern in der Art der Abgaben nach dem LAG müsse der Gesetzgeber der Abgabe stets einen Tatbestand zu Grunde legen, der vor der Veröffentlichung des Gesetzes liegt. Denn die für ein Steuergesetz maßgeb-

20) § 31 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG

21) S.2; Die Bedenken hiergegen sind ausführlich dargestellt bei Wacke, NJW 1958 S.776-778; vgl. dazu auch Schuegraf, NJW 1958 S.1383/1384 und Paulick, UStR 1958 S.149 und 158; zur vorbeugenden Korrektur Hillert, DStR 1959, S.537; Kruse, FR 1959, S.550 und Seifert, DStR 1959, S.464 ff; zum gesamten Komplex ferner Coing, BB 1954, S.137 ff.

22) Bei Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.18 zu § 1 StAnpG S.31

23) Monogr. S.59

liche Leistungsfähigkeit des Staatsbürgers sei für den Gesetzgeber am besten dann überschaubar, wenn sie mit Maßstäben bemessen würde, die in der Vergangenheit liegen²⁴⁾. Daß der Gesetzgeber an der Überschaubarkeit des Adressatenkreises und damit auch an den ungefähren Auswirkungen ein Interesse hat, ist in Übereinstimmung mit Scheerbarth²⁵⁾ wohl jedenfalls dann anzuerkennen, wenn ein Gesetz die Deckung eines durch einen bestimmten Einzelfall hervorgerufenen einmaligen Sonderbedarfs bezweckt. Im Gegensatz zu allen übrigen Interessen des Gesetzgebers beschränkt sich jedoch die hier dargestellte Situation ausschließlich auf Stichtagsgesetze, weil nur hier auf den Einzelfall abgestellt wird.

8) Die Interessenlage bei unechter Rückwirkung:

Hier ist von folgendem auszugehen:

a) Die leichtere Überschaubarkeit kann der Gesetzgeber zu seiner Rechtfertigung nicht anführen. Denn bei unechter Rückwirkung steht der Kreis der Betroffenen schon deswegen nicht fest, ist daher nicht überschaubar, weil die Frage des Tatbestandsabschlusses noch offen und weitgehend von dem Verhalten des Angesprochenen abhängig ist. Nur wenn das Gesetz ausschließlich Sachverhalte trifft, deren Verwirklichung begonnen hat, nicht aber solche, deren sämtliche Tatbestandsmerkmale erst in der Zukunft verwirklicht werden können und nur wenn es ausgeschlossen ist, durch persönliches Verhalten sich der vollständigen Verwirklichung des Tatbestands zu entziehen, können ausnahmsweise Gründe der Überschaubarkeit vorliegen. Diese Fälle werden aber so selten sein, daß das Gewicht dieses Arguments nicht bedeutend sein kann²⁶⁾.

24) Diesen Gedankengang enthält auch das Urteil des BFH vom 6.3.1953 - III 26/52 S -.

25) Wie Fußn. 23

26) Siehe dazu Scheerbarth, aaO, S.87

b) Schwebende Sachverhalte erstrecken sich häufig über einen erheblichen Zeitraum. Insbesondere Sachverhalte, die einen größeren Personenkreis betreffen, unterliegen einer ständigen Gesetzesanwendung. Die erfaßten Fälle überschneiden sich ständig und führen zu einer unaufhörlichen Verwirklichung einzelner Tatbestandsmerkmale. Er ergibt sich in einem solchen Fall die Notwendigkeit, eine Materie dieser Bedeutung insbesondere im Hinblick auf veränderte Zeitumstände neu zu ordnen, so ist es undenkbar, daß durch eine solche Neuordnung nicht auch in eine Reihe schwebender Fälle eingegriffen wird. Wäre das unzulässig, so hätte es die Unabänderlichkeit gerade der wichtigsten Rechtsgebiete zur Folge. Hier fällt das Interesse des Gesetzgebers - "Anpassungsinteresse" - also mit einer seiner wichtigsten Aufgaben überhaupt zusammen, nämlich der Berücksichtigung der Zeitumstände.

II. Die durch das rückwirkende Steuergesetz berührten Interessen der Staatsbürger:

Die Untersuchung der Interessen der Staatsbürger, die durch ein rückwirkendes Gesetz berührt werden können, setzt voraus, daß man sich Klarheit darüber verschafft, welche Auswirkungen solche Gesetze haben können. Da gerade Steuergesetze wirtschaftlich von eminenter Bedeutung sind, ist zunächst eine Feststellung der Auswirkungen auf wirtschaftlichem Gebiet unerläßlich. Das Ergebnis der Untersuchung bestimmt gleichzeitig das Gewicht der Interessen der Steuerpflichtigen.

1) Die Rücksichtnahme auf das Planen und Disponieren:

Kennzeichen rückwirkender Steuergesetze ist das Überraschungsmoment. Die nachträglich erhöhte Belastung eines bestimmten Vorgangs war in aller Regel vorher nicht zu erwarten, der Bürger konnte sich auf sie in seiner Wirt-

schaftsführung daher nicht einrichten²⁷⁾. Auf diese Erscheinung hat bereits der BFH in seinem viel zitierten Urteil vom 19.6.1951²⁸⁾ hingewiesen, wenngleich er sich damals, noch auf dem Boden der Lehre von der Allmacht des Gesetzgebers stehend, nicht entschließen konnte, praktische Folgerungen aus den erhobenen Bedenken zu ziehen²⁹⁾. Andererseits ist die Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisse unter maßgeblicher Berücksichtigung des Steuerrechts nicht nur zu einer Notwendigkeit geworden, sondern wird vom Gesetzgeber selbst als zulässig anerkannt, indem er über den außerfiskalischen Zweck mancher Gesetze keinen Zweifel läßt³⁰⁾. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, daß wirtschaftliche Dispositionen selbst kleineren Ausmaßes heute von Rücksichten auf steuerliche Bestimmungen weitgehend beeinflußt werden³¹⁾ und daß die Wirtschaft stets versucht, sich ihren Steuerpflichten durch entsprechende steuersparende Methoden anzupassen³²⁾. Wir müssen, was die Interessen des Steuerbürgers betrifft die durch rückwirkende Gesetze betroffen werden, daher besonders die Tatsache vermerken, daß durch derartige Eingriffe die Planungen, die die Betroffenen in der Vergangenheit vorgenommen haben und die nach der alten Rechtsordnung zulässig waren bzw. eine steuerlich erwünschte Wirkung hatten, sinnlos würden und das eigenverantwortliche, planvolle, wirtschaftlich durchdachte Handeln sich damit nachträglich als

27) Vgl. dazu W.Weber, AöR Bd.77 S.84

28) III 81/50 S

29) Es heißt dort: "Es ist zuzugeben, daß die Rückwirkung gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts erhebliche Nachteile hat, weil sie in das Planen des Steuerpflichtigen störend eingreift und u.U. die Initiative des wirtschaftenden Menschen hemmt." Zur Kritik vgl. Paulick, Gutachten S.31.

30) Dazu E.R.Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht 2.Bd. S.261 f

31) Ähnlich Huber, aaO.

32) Axer, Diss. S.78

Fehlmaßnahme erweist³³⁾. Diese Behauptung von der Auswirkung rückwirkender Gesetze auf dem Gebiet des Steuerrechts bedarf einer näheren Begründung aus wirtschaftlicher Sicht³⁴⁾. Das bedingt auch ein Eingehen auf die Bedeutung der Steuer in der Betriebswirtschaftslehre³⁵⁾. Dabei werden im Anschluß an Axer³⁶⁾ die einen Betrieb berührenden

33) In diesem Sinn z.B. Kisker, S.1 und S.14, ferner Scheerbarth, S.69: "Ein neuer Imperativ trifft die Bürger ganz unvorbereitet und stößt ihr Planen um." Fritsch, StW 1949, Sp.836: "Die Handlungen der Betroffenen werden um den Erfolg gebracht, der nach dem bisherigen Rechtszustand zulässigerweise erreicht worden war." und weiter: "Die rückwirkende Belastung mit öffentlichen Abgaben zerstört nachträglich die Grundlagen, auf denen der Einzelne nach dem bisherigen Rechtszustand seine Entscheidung gründen zu können glaubte und bringt ihn um einen Teil des ihm nach Maßgabe seiner Initiative rechtmäßig zustehenden wirtschaftlichen Erfolgs." Diese nur beispielhaft gebrachten Gedankengänge, bei denen die Bedrohung der selbstverantwortlichen Initiative im Vordergrund steht, kehren häufig wieder, so etwa bei Friedrich, StW 1951, Sp.82 ff., 89, Klein, Monogr. S.55,56; Ehlers, StW 1954, Sp.723; Köster, BB 1952, S.94; Spitaler, StW 1962, Sp.142 und Vogel, Diss.S.76. Darüberhinaus hat Paulick, Gutachten S.25, UStR 1958 S.152 und StbJb 1957/58 S.112/113, eingehende Ausführungen darüber gemacht, daß die für jeden größeren Betrieb unerläßliche betriebswirtschaftliche Kosten-, Umsatz- und Finanzplanung durch rückwirkende Erhöhung der Ertragssteuer hinfällig wird und kommt zu dem Ergebnis, daß die Sicherheit und Ausgeglichenheit der ganzen Betriebsgebarung dadurch zum wesentlichen Teil beseitigt wird.

34) Die folgende wirtschaftliche Untersuchung schließt an die Ausführungen von Axer, Diss. S.33-43, und 53-88 an, ohne jedoch gleichermaßen ausführlich und umfassend sein zu wollen.

35) Diese Betrachtung legt die Auswirkungen zugrunde, denen sich gewerbliche Betriebe beim Erlaß rückwirkender Steuergesetze gegenübergestellt sehen. Man kann aber davon ausgehen, daß diese Auswirkungen in den Privathaushalt in ähnlicher, jedenfalls in gleich typischer Weise einwirken.

36) S.33-35.

Steuerarten unterteilt in Kostensteuern, Gewinnsteuern und durchlaufende Steuern. Unter dem Begriff Kostensteuern sind Steuern zu verstehen, die unabhängig vom Gewinn anfallen, ursächlich mit der Erhaltung der Betriebsbereitschaft und der Betriebsleistung zusammenhängen und, obwohl der Betrieb Steuerschuldner ist, auf den Geschäftspartner abgewälzt werden können oder doch sollen³⁷⁾. Als Gewinnsteuern werden solche Steuern bezeichnet, die nur bei Erzielung eines Gewinns anfallen, also vom Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit abhängen und die als Kosten des Unternehmens behandelt werden, weil sie nach dem Willen des Gesetzgebers nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen, sondern erfolgsneutral zu verbuchen sind³⁸⁾. Schließlich handelt es sich bei den durchlaufenden Steuern um solche, die ein Betrieb für den Fiskus einzubehalten und abzuführen hat, die aber nicht seine eigenen Betriebssteuern sind³⁹⁾. Eine Belastung entsteht also danach nur durch die Gewinnsteuern und durch die Kostensteuern dann, wenn sie nicht abgewälzt werden. Wie alle Kosten setzen sich auch die Kostensteuern aus fixen und proportionalen Bestandteilen zusammen. Der Unterschied ist hier besonders einleuchtend: Die Höhe fixer Kostensteuern ändert sich nur, wenn die tatsächliche oder gesetzliche Bemessungsgrundlage geändert wird⁴⁰⁾, hängt also nicht so sehr von dynamischen Gesichtspunkten ab wie die variablen Kostensteuern, deren Höhe maßgeblich von der wirtschaftlichen Entwicklung⁴¹⁾ bestimmt wird.

37) Beispiel: Umsatzsteuer

38) Vor allem Körperschaftsteuer

39) z.B. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer

40) Bei der Grundsteuer tritt eine Änderung nur ein, wenn entweder die Grundfläche vergrößert oder verkleinert wird oder wenn der Meßbetrag bzw. der Hebesatz eine Änderung erfährt.

41) Umsatz, Gewinnhöhe, Einsatz von Fremdkapital usw.

Bei der Prüfung der Auswirkungen von Kostensteuern zeigt sich sofort, daß deren Höhe von erheblichem Einfluß auf den Preis eines Wirtschaftsgutes ist, da sie im Regelfall abgewälzt werden. Damit trifft die Belastung mit Kostensteuern im Endergebnis den jeweils letzten Abnehmer, der sie in Form eines entsprechend erhöhten Preises trägt. Der mit der Kostenbesteuerung also verbundenen preissteigernden Tendenz steht auf der Seite des Abnehmers das Problem gegenüber, ob ein auf diese Weise kalkulierter Preis den äußersten Rahmen dessen, was er für das betreffende Wirtschaftsgut aufwenden will, nicht schon überschritten hat. Die Idealform einer Wirtschaft, in der Angebot und Nachfrage den Preis regulieren, muß jedenfalls davon ausgehen, daß jede sich im Preis niederschlagende Erhöhung der Kostensteuern einen Teil der Interessenten vom Kauf abhält. So ergibt sich also auch eine absatzhemmende Funktion der Kostensteuern, die ihrerseits zur Folge haben kann, daß die Hersteller- oder Händlerunternehmen, um den Markt anzuregen, auf Kosten ihrer Gewinnspanne bei gleichbleibender Belastung mit Kostensteuern die Preise senken. Dann stellt sich die Wirkung nicht beim letzten Abnehmer, sondern schon auf dem Wege dorthin ein und führt dort zu einer Verringerung des Gewinns. Die gleiche Erscheinung ist auch bei Gewinnsteuern festzustellen, nur mit dem Unterschied, daß diese Steuern die erwirtschafteten Mittel unmittelbar schmälern, nicht auf dem Umweg über eine aus betriebswirtschaftlichen Gründen gebotene Verringerung der Gewinnspanne. Allen Steuern dagegen gemeinsam ist die Verlagerung von Kaufkraft von der Privatwirtschaft auf den Staat.

Dem einzelnen Unternehmen stehen nun, je nach Situation, eine oder mehrere Möglichkeiten offen, vor der einen oder anderen betrieblichen Steuer entweder ganz auszuweichen oder die Belastung doch jedenfalls zu mindern. Das kann dadurch geschehen, daß⁴²⁾ auf die Verwirklichung des zur Be-

42) Sofern dieser Weg überhaupt diskutabel ist.

steuerung führenden Tatbestands verzichtet wird oder daß die Steuer auf den Abnehmer überwälzt wird und schließlich auch dadurch, daß die Belastung durch erhöhte Rationalisierung aufgefangen und neutralisiert wird. Ist keiner dieser Wege gangbar⁴³⁾, so bleibt dem Unternehmen nichts anderes übrig, als die Belastung selbst zu tragen. Das kann dort, wo die Kostenbelastung die Grenze des wirtschaftlich Vertretbaren erreicht hat, zu Folgen von erheblicher Tragweite führen, die umso größer werden, je höher die betrieblichen Steuerlasten sind.

Die Anwendung dieser Ergebnisse auf rückwirkende Steuergesetze zeigt nun folgendes Bild: Die mit Rückwirkung eingeführte Änderung von Steuern, die ihren Niederschlag in der Kalkulation, insbesondere im Preis und in der Berechnung der Selbstkosten nur in der alten Höhe gefunden haben, führt dazu, daß die Herstellungskosten falsch bemessen wurden⁴⁴⁾. Axer⁴⁵⁾ hat auch besonders darauf hingewiesen, daß die nachträgliche Veränderung der Herstellungskosten insbesondere für solche Betriebe schwerwiegende Folgen haben kann, die verschiedenartige Erzeugnisse herstellen. Hier könnten sich durch die Berücksichtigung erst nachträglich eingeführter Steuern Verschiebungen der Kostenrelationen zwischen den einzelnen Kosten-

43) Axer hat auf S.40 dargestellt, aus welchen Gründen eine Steuerüberwälzung selbst bei Kostensteuern scheitern kann und ist zu dem Ergebnis gekommen, daß für den Erfolg eines Überwälzungsversuchs keineswegs der Wille des Gesetzgebers entscheidend ist, sondern die Elastizität von Angebot und Nachfrage sowie die Machtverhältnisse zwischen den einzelnen Marktpartnern.

44) Das kann sogar soweit gehen, daß die Warenbestände unrichtig bewertet werden, weil sich erst später herausstellt, daß die Erzeugnisse mit Aufwendungen belastet sind, die in die Bewertung nicht mit einbezogen worden waren oder daß Aufwand mitbewertet wurde, von dem sich erst nachträglich ergibt, daß es sich endgültig gar nicht um Aufwand handelt.

45) aaO, S.54

trägern ergeben⁴⁶⁾, was z.B. bewirken kann, daß sich die Entscheidung, die zwischen einer größeren Investition und der zusätzlichen Einstellung von Arbeitskräften getroffen werden muß, deshalb als Fehlmaßnahme erweist, weil eine rückwirkende Erhöhung der Lohnsummensteuer nachträglich ein völlig anderes Verhältnis zwischen den maschinell und den handwerklich hergestellten Kostenträgern ergibt.

Daraus läßt sich ohne weiteres ersehen, daß rückwirkend erhobene Kostensteuern dem Kostenträger, bei dessen Herstellung sie eigentlich verursacht worden sind, nicht zugerechnet und damit auch nicht weitergegeben werden können. Das Gleiche gilt, soweit Gewinnsteuern nach der Marktsituation dem Abnehmer auferlegt werden können. Die Steuern werden damit zu Aufwendungen, die entweder aus dem Gewinn oder der Substanz des Unternehmens gedeckt werden müssen und die damit ihre wahre Natur als Kosten verlieren. Was die Gewinnsteuern betrifft, so steht unabhängig von der Frage, inwieweit auch sie über den Preis weitergegeben werden können, fest, daß die rückwirkende Einführung oder Veränderung solcher Steuern dem Unternehmen die Möglichkeit nimmt, vor dieser Steuer auszuweichen. Im Gegenteil: Hat ein Ausweichen vorher stattgefunden, so kann eine rückwirkende Änderung den durch das Ausweichen nach der ursprünglichen Rechtslage erreichbaren Erfolg zunichte machen⁴⁷⁾. Auch hier liegt also ein bedeutender Eingriff in das wirtschaftliche Planen und Disponieren

46) "Kostenträger" sind die fertigen und halbfertigen Erzeugnisse und alles, was sich in Fabrikation befindet, ohne Rücksicht auf den Verwendungszweck, ferner die sogenannten innerbetrieblichen Leistungen - selbsterbaute Gebäude, Maschinen, Reparaturen-Schnettler, HDSW Bd.5 S.62 Stichwort "Kosten".

47) Wobei zu bedenken ist, daß eine nachträgliche Änderung bz.v. Anpassung der Bilanz von der Rechtsprechung nur in sehr engen Grenzen zugestanden wird.

vor⁴⁸⁾. Solange mit der Möglichkeit der rückwirkenden Einführung von Steuern oder ihrer rückwirkenden Erhöhung gerechnet werden muß, kann sich niemand darauf verlassen, daß er bei seiner Finanzplanung nicht über Mittel verfügt, über die, wenn das neue Gesetz früher bekannt geworden wäre, er nicht hätte verfügen dürfen⁴⁹⁾ oder daß er nicht einen Preis errechnet hat, der sich nachträglich wegen veränderter Kalkulationsgrundlage als betriebswirtschaftlich verfehlt herausstellt. Einem Unternehmen bleibt in solchen Fällen kaum etwas anderes übrig, als auf zukünftige Gewinne vorzugreifen⁵⁰⁾ oder durch Preissteigerungen einen Ausgleich herbeizuführen, was wiederum nur bei günstiger Marktsituation gelingen wird.

Damit in Zusammenhang hat Axer⁵¹⁾ zwei weitere Gesichtspunkte herausgearbeitet: Die "Entliquidisierung" und die "Nachfrageverschiebung". Die Aufnahme von Kapital zum Zweck der Steuerzahlung bewirke keine Erhöhung der Wirtschaftlichkeit und der Rentabilität sondern diene lediglich der Erhaltung der Betriebssubstanz, also dem Ausgleich

48) Axer, S.58, hat dafür einige recht anschauliche Beispiele gebracht; so hebt er z.B. hervor, welche Bedeutung die unterschiedliche Belastung mit Gewerbesteuern in einzelnen Gemeinden auf die Wahl des Standortes eines Betriebes habe und zeigt auf, S.59, daß bei rückwirkender Änderung der Gewerbesteuer eine unter steuerlichen Gesichtspunkten vorgenommene Standortwahl oder -verlagerung sich als unnötig oder gar als widersinnig erweist. Ferner weist er darauf hin, daß die Rückwirkung von Steuergesetzen zu einer Verschiebung in der Kostenstruktur des Betriebes führen müsse, weil sich das Verhältnis von fixen und proportionalen Bestandteilen der Kosten verschiebe. Er kommt daher, S.59-61, zu dem Ergebnis, daß die Rückwirkung eine "nachträgliche Verschiebung der optimalen und minimalen Beschäftigungspunkte" bedeute, soweit es sich um die fixen Kostensteuern handelt und daß eine rückwirkende Veränderung des proportionalen Anteils der Kostensteuern die ursprüngliche Kalkulation vollends verfälsche.

49) Gewinnausschüttung, Eigenfinanzierung

50) Beispielsweise in Form der Aufnahme von Fremdkapital, sofern das möglich ist

51) aaO, S.70 bzw. S.73

der durch die Rückwirkung verursachten Einschränkung der Liquidität. Außerdem führe die rückwirkende Belastung zu den Zwang, die Bedarfsdeckung einzuschränken und verursache dadurch Nachfrageverschiebungen, insbesondere einen Absatzrückgang, der den gesamten Wirtschaftsplan erschüttern könne.

Es zeigt sich also, daß die Möglichkeit rückwirkender Steuerverschärfung für jeden Betrieb ein Risiko bringt, das wegen seiner Unvorhersehbarkeit nicht kalkulierbar ist. Man kann dagegen auch nicht einwenden, es gehöre zur wirtschaftlichen Betätigung, mit solchen Risiken fertig zu werden; denn dieser Satz gilt nur für "natürliche" wirtschaftliche Wagnisse, nicht aber für solche, die künstlich geschaffen werden⁵²⁾. Wenn Paulick⁵³⁾ daneben auf die Gefahr einer inflatorischen Wirkung hinweist, die sich daraus ergebe, daß der Unternehmer versuchen wird, die ihm infolge der Rückwirkung entstandene steuerliche Mehrbelastung auf seine Abnehmer abzuwälzen, so kann dieser Gesichtspunkt wohl auf sich beruhen, da die Fälle nicht häufig genug sein dürften, um solche Auswirkung auszulösen. Für die Betrachtung der Auswirkungen macht es auch keinen Unterschied, ob es sich jeweils um ein Stichtags- oder um ein Klauselgesetz handelt. Der "Erfolg" ist in beiden Fällen gleich. Es ist also festzustellen, daß die wirtschaftlichen Folgen, die schon das einfache Steuergesetz hat⁵⁴⁾, bei rückwirkenden Steuergesetzen noch eine erhebliche Verstärkung erfahren.

2) Die Rücksichtnahme auf früher erlaubtes Tun:

In engem Zusammenhang damit steht auch die Tatsache, daß der betroffene Bürger, der früher mit Rücksicht auf von

52) Ebenso Axer, S.84

53) UStR 1958, S.152

54) Zusammengestellt bei Huber, aaO, 2.Bd. S.261/262

ihm für wünschenswert gehaltene Rechtsfolgen absichtlich einen bestimmten Steuertatbestand verwirklicht oder in erlaubter Weise dessen Verwirklichung vermieden hat, ein Interesse daran hat, daß die Rechtsfolgen auch entsprechend seiner Vorstellung und der im Hinblick darauf verwirklichten Rechtslage nach dem alten Rechtszustand eintreten und er von den Rechtsfolgen, die er gerade vermeiden wollte, verschont bleibt. Nicht zu Unrecht wird hervorgehoben⁵⁵⁾, daß das Vertrauen der Bürger darauf, daß der Staat ihre Willensentschlüsse respektiere, erschüttert werden müsse, wenn das Interesse an der Rücksichtnahme auf das unter dem alten Gesetz erlaubte und wirtschaftlich planvolle Handeln einfach nicht beachtet werde. Scheerbarth⁵⁶⁾ weist allerdings zutreffend darauf hin, daß dieses Interesse dann entfällt, wenn es sich um Gesetze handelt, die "wegen zufällig eingetretener vergangener Tatsachen oder wegen solcher Handlungen ein Sollen statuieren, das nicht im Belieben des Bürgers stand oder das typischerweise ohne Rücksicht auf die Rechtslage vorgenommen wird." In solchen Fällen bleibt dem Bürger keine andere Wahl als die Tatbestandsverwirklichung. Er hätte also auch keine Gelegenheit gehabt, ihr auszuweichen, wenn er das Gesetz bzw. dessen Rückwirkung schon vorher gekannt hätte. Es muß aber betont werden, daß hier lediglich das Interesse an der Rücksichtnahme auf früher erlaubtes Tun wegfällt, nicht hingegen dasjenige an der Rücksichtnahme auf das Planen und Disponieren. Denn das Letztere ist weniger durch die fehlende Ausweichmöglichkeit als vielmehr dadurch gekennzeichnet, daß das dem Gesetz innewohnende Überraschungsmoment die wirtschaftlichen Dispositionen hinfällig macht. Rückwirkende Gesetze, bei denen kein legitimer Weg des Ausweichens vor der Steuer besteht, können

55) Klein, Monogr. S.55; Peters, Lehrbuch S.82;
Vogel, Diss. S.78

56) Monogr. S.70/71

also die von den Interessen her bestimmte Position des Betroffenen höchstens schwächen, nicht aber gänzlich beseitigen.

3) Besonderheit bei Stichtagsgesetzen:

Gesetze, die bestimmte Rechtsfolgen von den Verhältnissen eines in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkts abhängig machen, weisen darüber hinaus eine Besonderheit auf, die in anderem Zusammenhang⁵⁷⁾ bereits zur Sprache gekommen ist: Sie treffen nach mehr oder weniger zufälligen Gesichtspunkten eine Anzahl von Steuerpflichtigen, während andere, bei denen die gleichen Verhältnisse nur nicht zum genau gleichen Stichtag vorgelegen haben, nicht erfaßt werden oder sie machen sich in ganz verschieden starken Auswirkungen bemerkbar, obgleich die Grundlagen dieser Auswirkungen im wesentlichen gleich waren und nur gerade an dem maßgebenden Stichtag differierten. Damit soll folgendes gesagt werden: Stichtagsgesetze legen den Kreis der von einem rückwirkenden Gesetz Betroffenen ein für allemal fest, ohne daß in jedem Fall zwingende Gesichtspunkte ersichtlich sein mögen die erklären könnten, warum gerade der eine von dem Gesetz erfaßt wurde, der andere aber verschont blieb. Man wird in einem solchen Fall daher dem Staatsbürger auch ein Interesse daran einräumen müssen, daß ihm keine andere Behandlung zuteil wird als anderen, bei denen der Tatbestand, der zu verschiedenartigen Rechtsfolgen führt, in den entscheidenden Merkmalen gleichgelagert ist - Interesse an Gleichbehandlung -.

4) Interessenlage bei Wiederaufröhlung rechtskräftiger Veranlagungen:

Von dem Interesse, das der Gesetzgeber daran haben kann, in eine Neuregelung auch die bereits rechtskräftig abgeschlossenen Fälle einzubeziehen, ist bereits die Rede

57) Vgl. § 3 II. 3) B b, S.39

gewesen⁵⁸⁾. Dem stehen nun, wenn man von der begünstigenden Rückwirkung absieht⁵⁹⁾ die Interessen derjenigen gegenüber, die glaubten, durch eine unanfechtbare Entscheidung eine ihnen nicht mehr zu nehmende Rechtsposition erlangt zu haben⁶⁰⁾. Die auf solche Weise Betroffenen können eine ihnen vom Rechtskraftprinzip verliehene Rechtsstellung vorweisen, von der sie mit Recht behaupten können, sie verschaffe ihnen eine Position, die in erhöhtem Maße schutzwürdig ist, weil gerade der Grundsatz der Rechtskraft - im Sinne der Unanfechtbarkeit - den Vertrauensschutz zum Bestandteil habe, der seinerseits bedeute, daß sich der Bürger darauf verlassen können müsse, daß an rechtskräftig erledigten Fragen nichts mehr geändert werde. Die Verlässlichkeit des Rechts ist gerade auf dem Gebiet des Wirtschaftsrechts eine Notwendigkeit, damit ein sinnvolles Wirtschaften gewährleistet ist. Hinzu kommt, daß das Vertrauen in die Bedeutung richterlicher⁶¹⁾ oder verwaltungsmäßiger Tätigkeit Einbußen erleiden muß, wenn damit zu rechnen ist, daß ein nicht mehr anfechtbarer Richterspruch oder Bescheid⁶²⁾ eines Tages nicht doch durch ein Gesetz aus der Welt geschafft werden kann.

58) Vgl. § 6 I. 4)

59) Hierüber vgl. § 4 I

60) Von dem Interesse, das andere Betroffene haben mögen, deren Fälle noch nicht rechtskräftig erledigt sind, so etwa daran, daß andere nicht anders behandelt werden dürfen, weil sie das Rechtskraftprinzip für sich in Anspruch nehmen, kann abgesehen werden. Dieses Interesse ist einmal nicht maßgebend, weil es ein, von der betreffenden Gesetzesregelung her gesehen, atypisches ist und zum anderen deckt es sich im Regelfall mit demjenigen, das als auf Seiten des Gesetzgebers bestehendes anzuerkennen ist.

61) FG, BFH

62) Abgesehen von den für die Verwaltungstätigkeit im Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmefällen.

III. Auswirkung der fehlenden Ausweichmöglichkeit auf die Interessenlage.

Die bereits bekannte Tatsache, daß das rückwirkende Steuergesetz ein Ausweichen vor einem Steuertatbestand unmöglich macht, bringt zwei für die Beurteilung der Interessen der Beteiligten wichtige Gesichtspunkte mit sich.

1) Ein Gesetz, das nicht nur vergangene sondern auch zukünftige Fälle erfassen will, enthält notwendigerweise eine Gleichstellung aller Betroffenen unabhängig davon, ob das Betroffenen-Sein auf eine vor oder nach Inkrafttreten des Gesetzes zustande gekommene Tatbestandsvollendung zurückgeht. Vom Standpunkt derer aus gesehen, für die ein solches Gesetz eine Rückwirkung enthält, erscheint die Gleichstellung nicht gerechtfertigt, weil den anderen noch Ausweichmöglichkeiten bleiben, während ihnen dieser Weg versagt ist, so daß hier die Gleichbehandlung zu ganz verschiedenartigen Auswirkungen führen kann, je nach dem, wann die Vollendung des Tatbestands eingetreten ist. Wie immer dort, wo die Differenzierung zweier Tatbestände von einem einzigen Zeitpunkt abhängt⁶³⁾, liegt der Gedanke nahe, daß die gebotene Gleichbehandlung nicht durchgeführt ist oder daß eine Gleichbehandlung da vorgenommen wurde, wo eine Differenzierung am Platze gewesen wäre.

2) Eine ähnliche Erscheinung ist bei Gesetzen mit unechter Rückwirkung erkennbar: Hier ist der Tatbestand zwar noch nicht vollendet, immerhin hat aber der Bürger schon Anstalten ergriffen, ihn seiner Vollendung näher zu bringen⁶⁴⁾. Auch im Fall unechter Rückwirkung fehlen

63) Das ist auch bei Klauselgesetzen der Fall, weil ja auch hier die Tatbestandsverwirklichung nur einen einzigen Moment erfordert.

64) So hat er etwa einen zur Zeit des Vertragsabschlusses steuerlich begünstigten Bausparvertrag abgeschlossen, dem ein neues Gesetz die Anerkennung von Anfang an zu einem Zeitpunkt versagt, zu dem er zwar schon einige Beiträge geleistet, aber noch keinen Zuteilungsanspruch erworben hat.

also u.U. Ausweichmöglichkeiten, da der Steuerpflichtige mit einem bestimmten Ziel über seine Mittel bereits verfügt haben kann. Das Ziel ist dann nicht mehr zu erreichen, während die Mittel gebunden bleiben. Das muß allerdings nicht so sein. Ein vom Bundesverfassungsgericht entschiedener Fall⁶⁵⁾ zeigt, daß auch eine andere Gestaltung denkbar ist. Dort konnten die Adressaten, denen das Gesetz die Möglichkeit der freiwilligen Weiterversicherung nahm, ihre bisher geleisteten Beiträge zurückfordern. Im Steuerrecht entsteht bei einer solchen Situation die Frage, ob die damit frei werdenden Mittel noch so angelegt werden können, daß ein dem ursprünglichen ebenbürtiger Erfolg erzielt wird. Das ist nicht mehr möglich, wenn bereits ein Kalenderjahr abgelaufen ist, da sie mit Wirkung für das vergangene Jahr nicht mehr angelegt werden können, weil es insoweit auf den Zeitpunkt der Verausgabung ankommt⁶⁶⁾. Hier würde also selbst eine vom Gesetz eingeräumte Möglichkeit, nutzlos geleistete Zahlungen zurückzuverlangen, nichts helfen. Für das abgelaufene Jahr ist der steuerliche Erfolg nicht mehr zu erzielen, ohne daß es sich allerdings deswegen schon um eine echte Rückwirkung handeln müßte. Jedoch verdient die Frage der Ausweichmöglichkeit in diesem Zusammenhang durchaus Beachtung; denn der Bürger hat sich bei Beginn der Tatbestandsverwirklichung darauf verlassen, daß das von ihm beabsichtigte Handeln einen bestimmten steuerlichen Erfolg haben werde. Wird ihm dieser Erfolg versagt, und besteht auch keine anderweitige Ausweichmöglichkeit, dann ist seine Rechtsposition gegenüber dem Staat, von seinen Interessen her gesehen, keine wesentlich andere als die desjenigen, den ein Gesetz mit echter Rückwirkung trifft, das, wenn es früher erlassen worden

65) Entscheidung vom 11.10.1962, NJW 1963, S.29 ff = BD.14, S.288 ff

66) Vgl. § 11 EStG

wäre, Ausweichchancen geboten hätte⁶⁷⁾. Die Intensität, mit der das Interesse an der Rücksichtnahme auf das Planen und Disponieren verletzt wird, ist in beiden Fällen gleich⁶⁸⁾. Nur wenn das neue Gesetz den Weg der Rückgängigmachung offen läßt und die tatsächlichen, insbesondere die zeitlichen Verhältnisse das Erreichen eines gleichwertigen Erfolgs ermöglichen, besteht ein Unterschied. Denn hier ist das Gebot der Rücksichtnahme nicht wesentlich verletzt, höchstens zeitlich eingeschränkt, indem, worauf Scheerbarth⁶⁹⁾ zutreffend hinweist, dem Betroffenen weniger Zeit verbleibt als bei einem Gesetz ohne Rückwirkung, nämlich nur der Teil zwischen der Verkündung des Gesetzes und der Vollendung des Tatbestands oder, wie man noch hinzufügen muß, dem Ablauf eines Kalenderjahres, wenn das Steuerrecht daran Folgerungen knüpft.

Die Unterscheidung zwischen fehlender und bestehender Ausweichmöglichkeit spielt auch für die Frage eine Rolle, ob bei Gesetzen mit unechter Rückwirkung ein Interesse auch an der Rücksichtnahme auf erlaubtes Tun anzuerkennen ist. Scheerbarth verneint das mit der Begründung⁷⁰⁾, der Bürger könne sich auf den Eintritt der von ihm beabsichtigten Rechtsfolgen erst dann verlassen, wenn der die Rechtsfolgen auslösende Tatbestand voll verwirklicht sei. Darin liegt aber doch wohl eine *petitio principii*. Natürlich ist es richtig, daß auf erlaubtes Tun keine Rücksicht genommen zu werden braucht, wenn sich der Vertrau-

67) Vgl. oben Abschnitt II

68) So wohl auch Kisker, wenn er, S.14, meint, Gesetze mit echter und unechter Rückwirkung würden sich hinsichtlich des Stabilitätsinteresses nicht voneinander unterscheiden.

69) Monogr. S.88; Sch. sieht die Frage allerdings deswegen von einer etwas anderen Warte aus, weil er seine Untersuchungen auf alle Gesetze bezieht und davon ausgeht, daß ein Gesetz mit unechter Rückwirkung das Planen und Disponieren nicht verhindert. Das scheint mir aus den erwähnten Gründen nicht unbedingt zuzutreffen.

70) Vgl. Fußn. 69

ensgrundsatz wirklich nur auf abgeschlossene Tatbestände erstreckt. Daß das aber der Fall ist, kann nicht ohne weiteres unterstellt, sondern muß erst näher untersucht werden und ist eine Frage, die im Rahmen der Bedeutung und des Ausmaßes des Vertrauensgrundsatzes zu prüfen ist. Hier kann jedenfalls so viel festgestellt werden: Erstreckt sich der Vertrauensschutz nur auf abgeschlossene Tatbestände, dann entfällt bei Gesetzen mit unechter Rückwirkung das Gewicht der Interessen an der Rücksichtnahme auf erlaubtes Tun. Hat der Vertrauensgrundsatz jedoch eine weitergehende Bedeutung⁷¹⁾, dann gewinnt auch dieses Interesse wieder an Gewicht, wenngleich sicher ist, daß insoweit zwischen echter und unechter Rückwirkung doch ein erheblicher Unterschied in der Interessenlage besteht, weil letztere - das ergibt sich schon aus der hier vertretenen Auffassung von den Abgrenzungsmerkmalen - einen, wenn auch erheblich abgeschwächten Eingriff in die Rechtsposition des Betroffenen enthält⁷²⁾. Bleibt hingegen eine Ausweichmöglichkeit offen, so liegt ein solcher Eingriff überhaupt nicht vor, es entfällt damit also auch das schutzwürdige Interesse. Solche Gesetze können deswegen auch aus der folgenden Untersuchung über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit ohne Bedenken herausgenommen werden, weil sie keine für die Rückwirkung - auch die unechte - typischen Merkmale der Interessenbeeinträchtigung des Bürgers aufweisen.

71) Das könnte man z.B. aus dem Urteil des BVerfG Fußn. 65, schließen, wenn auch dessen anderer Ausgangspunkt zu berücksichtigen ist.

72) Hier ist also eine Gleichstellung, wie sie Kisker, S.15, auch in diesem Zusammenhang vertritt, nicht am Platz

§ 7 Das Verbot rückwirkender Gesetze als Satz des
"überpositiven Rechts"

Eine positive Regelung, wonach die Rückwirkung von Steuergesetzen ausdrücklich und unmittelbar verboten ist, fehlt sowohl im GG als auch in einfachen Gesetzen. Wenn Art. 82 GG vorschreibt, daß Gesetze und Verordnungen den Tag ihres Inkrafttretens bestimmen sollen und daß sie mangels einer solchen Bestimmung mit dem 14.Tag nach Ablauf des Verkündungstages wirksam werden, so ist darin keine Vorschrift zu erblicken, die irgend etwas in Bezug auf die Rückwirkungsfrage aussagen will, sondern die nur eine Aussage über den Beginn des zeitlichen Geltungsbereichs enthält. Schon aus der Tatsache, daß die Vermutung nur beim Fehlen einer anderweitigen ausdrücklichen Regelung eingreift, ergibt sich, daß jedenfalls durch Art. 82 GG dem Gesetzgeber eine solche anderweitige Regelung nicht untersagt ist¹⁾.

Vielleicht hat gerade das Schweigen des Gesetzgebers den Anstoß zu der These gegeben, es gebe "überpositivrechtliche" oder "überstaatliche" Rechtsnormen, die eine Rückwirkung von Steuergesetzen verböten²⁾. Es braucht in diesem Zusammenhang auf die Frage, ob ein solches "überstaatliches" Recht grundsätzlich anzuerkennen ist, nicht eingegangen zu werden. Denn die Begründung des Rückwirkungsverbots auf diese Weise ist vereinzelt geblieben

1) Ebenso BFH vom 19.12.1952 - III 213/51 U-; Scheerbarth, Monogr. S.36; auch Vogel, Diss.S.132, schließt aus Art. 82 Abs. 2 GG nur, daß ein Anspruch des Staatsbürgers darauf bestehe, Gesetze vor ihrer Anwendung kennenzulernen. Da die Anwendung eines Gesetzes keinesfalls früher liegen kann als seine Verkündung, wäre der grundgesetzlichen Forderung auch mit dem ihr von Vogel gegebenen Inhalt Genüge getan.

2) So vor allem Friedrich, StW 1951 Sp. 109, offenbar aber auch Oswald, JR 1953 S.20, und Sudhoff, StW 1957 Sp. 48

und mit Recht überwiegend abgelehnt worden³⁾. In der Tat hat Friedrich nicht nachweisen können, daß es einen allgemeinen Grundsatz des behaupteten Inhalts gebe, geschweige denn, daß dieser ein "überstaatliches" oder "überpositives" Recht enthalte, also ein Recht höherer Ordnung, das unabhängig vom gesetzten Recht Geltung beanspruche. Das würde vor allem voraussetzen, daß ein derartiger Satz allgemein in das Rechtsbewußtsein eingedrungen ist und sich dort behauptet hat. Die geschichtlichen Untersuchungen Schlenskers, der bewiesen hat, daß es einen Satz des von Friedrich behaupteten Inhalts weder im römischen, noch im germanisch-altdeutschen Recht, auch nicht im Mittelalter gegeben habe und daß selbst das Verbot rückwirkender Strafgesetze erst in neuerer Zeit in das Strafrecht der Kulturstaaen Aufnahme gefunden habe, zeigen jedoch, daß von einem Eindringen in das Rechtsbewußtsein keine Rede sein kann. Der Gedanke vom "überstaatlichen" Verbotsgrundsatz ist daher auch in letzter Zeit nicht mehr aufgegriffen worden. Auch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁴⁾ und des BFH⁵⁾ hat ihn im übrigen abgelehnt.

3) z.B. von Scheerbarth, Monogr. S.36, mit weiteren Nachweisen in Fußn.4; Schlensker, Diss. S.33-38. Gegen die Annahme überpositiver Normen wenden sich ferner Klein, Monogr. S.34-36, mit weiteren Nachweisen, Gegerle, Diss. S.79/80 und von Oppen, FR 1951 S.197

4) Beschluß vom 24.4.1953, Bd.2 S.237 ff

5) Vgl. Urteil vom 9.6.1953 - I 34/53 S -

2. Kapitel

Das Grundgesetz und die einzelnen Grundrechtsbestimmungen als Beurteilungsmaßstab

§ 8 Das Grundgesetz als Beurteilungsmaßstab

Vor dem Inkrafttreten des GG war es allgemein üblich, die Zulässigkeit rückwirkender Gesetze mit dem Hinweis auf die "Allmacht des Gesetzgebers" zu begründen. Diese sah man darin, daß der Staat als freier Schöpfer des Rechts sich diejenigen Tatsachen aussuchen könnte, an die er Rechtswirkungen knüpfen wollte. Die Tatsachen könne er der Gegenwart oder Zukunft, aber ebenso gut auch der Vergangenheit entnehmen. Für die Geltung einer Norm war die Zeit nur als "totes Faktum" relevant¹⁾. Mit der Anerkennung der Befugnis des Gesetzgebers, an beliebige Tatsachen beliebige Rechtsfolgen zu knüpfen, war zwangsläufig die Zulässigkeit rückwirkender Gesetze verbunden. Schlensker²⁾ hat aufzuzeigen versucht, daß die rein positivistische Rechtsanschauung auch schon damals unhaltbar war und als überwunden zu gelten hatte. Eine Auseinandersetzung mit diesem Ergebnis ist jedoch nicht erforderlich, da Schlensker nicht erörtert hat, ob für einen Gesetzespositivismus das GG noch Raum bietet, wogegen Art.20 Abs.3 GG spricht. Immerhin zeigen seine Untersuchungen, daß schon vor dem Inkrafttreten des GG dieser Positivismus als überwunden angesehen werden mußte. Das interessiert hier jedoch nicht weiter,

1) Ballerstedt, SJZ 1949, Sp.411; vgl. dazu auch Schlensker, aaO, S.27

2) aaO, S.27-32

soll doch für die vorliegende Untersuchung gerade das GG als Maßstab dienen, an dem die Zulässigkeit zu messen ist.

Angesichts dieser eingefahrenen Rechtsprechung und Rechtslehre war es nicht weiter verwunderlich, daß das GG seinen Einfluß nur sehr langsam durchsetzen und zu einer veränderten Betrachtungsweise anregen konnte³⁾. So enthalten die Urteile des BFH vom 19.6.1951⁴⁾ und vom 16.11.1950⁵⁾ Belegstellen, die vorwiegend aus den Jahren 1920 und 1928 bis 1931 stammen und mit keinem Wort wird die Möglichkeit erwähnt, es könnten sich aus dem GG verfassungsrechtliche Beschränkungen ergeben, obgleich dem späteren Urteil bereits die Entscheidung des BayVerfGH vom 17.11.1950⁶⁾ zum Vorbild hätte dienen können. Dort sind bereits allgemein gültige Erwägungen formuliert, die keineswegs nur auf die Bayerische Verfassung zu beschränken sind⁷⁾. Auch das LVG Hamburg hat sich in einem Urteil⁸⁾ bereits mit dem GG befaßt und in ähnlicher Weise haben sich damals der Württ.-Bad. VG⁹⁾ und das FG Stuttgart in seinem Urteil vom 25.9.1952¹⁰⁾ geäußert, wobei die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 30.4.1952¹¹⁾ bereits anregend gewirkt hat.

3) Vgl. hierzu besonders die zeitliche Zusammenstellung der ersten Urteile bei Haver, BB 1962 S.91/92 und bei Oswald, JR 1953, S.16-20

4) -III 81/50 S-

5) -III 117/50 S- BStBl 1951 III S.5

6) GVBl 1950 S.263 ff = DÖV 1951 S.559 f

7) Klein, StW 1954 Sp.8/9

8) Vom 5.7.1951 -Vb VG 475/51-, abgedruckt in DStR 1951 S.330

9) Senat Karlsruhe, Beschluß vom 30.11.1951 DStR 1952 S.270 = DVBl 1952 Nr. 142 = DÖV 1952 S.503

10) DStZ B 1953 S.111

11) Bd. 1 S.264 ff.

Wenn eine im Rang unter der Verfassung stehende Norm an der Verfassung zu messen ist, findet man folgende Ausgangssituation vor: Der Gesetzgebung sind durch das GG Schranken auferlegt; Art.20 Abs.3 GG bestimmt die Bindung der Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung. Diese umfaßt dabei jedenfalls die Grundrechte, geht aber in ihrem Anwendungsbereich sicherlich noch weiter. Hält sich die Gesetzgebung nicht an den durch das GG vorgegebenen Rahmen, so führt das zur Verfassungswidrigkeit des Gesetzes. Gesetzliche Vorschriften, deren materieller Inhalt nicht den Verfassungsgeboten entspricht, werden also nicht durch den formellen Gesichtspunkt gerechtfertigt, daß sie von der Volksvertretung mit Mehrheit beschlossen wurden, sondern müssen auch den materiell-verfassungsrechtlichen Prinzipien entsprechen. Schon daraus ergibt sich, daß mit Hilfe des Gesetzespositivismus das Rückwirkungsproblem heute nicht mehr gelöst werden kann¹²⁾, es zeigt sich daran aber auch, daß mit dem Argument, das GG enthalte kein ausdrückliches Verbot der Rückwirkung außer auf dem Gebiet des Strafrechts, nichts gewonnen ist und daß eine darauf aufbauende Argumentation die Eigenart des GG als einer Wertordnung verkennt, in deren Mittelpunkt der Mensch steht¹³⁾. Denn das Bestehen einer solchen Wertordnung läßt einen Verstoß gegen sie auch denkbar erscheinen, selbst wenn dadurch nicht ein spezielles Grundrecht angesprochen wird. Auch wenn die zu prüfende Vorschrift dem Steuerrecht entstammt, sind also die Maßstäbe für die Prüfung nicht dem Steuerrecht selbst, sondern dem Verfassungsrecht als dem übergeordneten

12) Maunz-Dürig, Grundgesetz Rdn.103 zu Art.1 Abs.3:
"... ist die Grundrechtsbindung... eine eindeutige Absage an den positivistischen Glauben von der Allmacht des staatlichen Gesetzgebers."

13) Vgl. Art. 1 GG

Maßstab zu entnehmen. Allerdings sind die Besteuerungszusammenhänge als notwendige Tatbestandsseite in die Prüfung mit einzubeziehen¹⁴⁾. Das kann aber nicht bedeuten, daß Besonderheiten des Steuerrechts¹⁵⁾ der verfassungsrechtlichen Prüfung etwa ganz entzogen würden oder auch nur eine Sonderstellung genießen könnten. Die Berücksichtigung der Besteuerungszusammenhänge bedeutet in erster Linie, daß eine Prüfung am Maßstab der Verfassung nicht daran vorübergehen kann, daß das Steuerrecht einerseits Eingriffsrecht ist, andererseits eine maßgebliche Voraussetzung für die Verwirklichung des Sozialstaates bildet. Dabei geht, nach der Systematik der Grundrechte, das Recht des Staates in der hoheitlichen Gestaltung nur so weit, wie der durch Art. 20 und Art. 28 GG geschaffene "Bereichsschutz" nicht entgegensteht¹⁶⁾. Die verfassungsrechtliche Lösung des vorliegenden Problems erfordert daher zunächst eine Feststellung derjenigen Rechtspositionen, die geeignet sind, den verfassungsrechtlich relevanten Bereichsschutz aufzurichten und gebietet sodann ein Abwägen der beiderseitigen Interessen, die, zusammengenommen oder für sich, diesen jeweiligen Bereichsschutz bilden und darstellen. Von dieser Ausgangsposition her muß auch das Problem der rückwirkenden Steuergesetze gelöst werden.

14) Stein, FR 1962 S. 65 f

15) z.B. der Auslegungsgrundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

16) So Leisner, S.167, für das Prinzip des sozialen Rechtsstaates; in ganz der gleichen Weise dürfte das überhaupt für das Rechtsstaatsprinzip gelten, welches in den Art. 20 und 28 GG einen, wenn auch nur teilweisen, Ausdruck gefunden hat und als dessen Bestandteil das Sozialstaatsprinzip anerkannt ist: vgl. Hamann, GG, Art. 20 Anm. B 3 a, b und im folgenden §§ 18 und 19.

§ 9 Das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit
- Artikel 2 Abs. 1 GG -

Schließt man sich der gesetzlichen Reihenfolge der Grundrechte an, deren Verletzung durch rückwirkende Gesetze in Frage kommen könnte, so ist zuerst Art. 2 Abs.1 GG einer Prüfung zu unterziehen. Es ist häufig behauptet worden¹⁾, daß das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit dadurch beeinträchtigt werde, daß rückwirkende Gesetze nachträglich die Grundlage umstoßen würden, von der der Betroffene bei seinen Entschlüssen, Maßnahmen und Dispositionen ausgegangen sei²⁾. Dagegen wird Art. 2 Abs. 1, auch wenn es zunächst so scheinen will, nicht als Rechtsgrundlage herangezogen in dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 24.7.1957³⁾ und bei Giese-Schunck⁴⁾, wenn es dort, sinngemäß übereinstimmend heißt, ein Gesetz könne gegen Art.2 Abs.1 verstoßen, wenn der Verfassungsgrundsatz der Rechtsstaatlichkeit verletzt ist, da in diesem Fall das Gesetz nicht Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung im Sinn des Art.2 Abs.1 GG sei.

-
- 1) Zuletzt hat noch das Urteil des BFH III 280/59 = BStBl 1963 III S.269 = BB 1963 S.808, die Frage anhand des Art.2 Abs.1 GG beurteilt.
- 2) So z.B. Ehlers, StW 1953 Sp.124, StW 1951 Sp. 793 ff, 798-801, FR 1953 S.316/317, FR 1955 S.97-99; Fritsch, Wpg 1952 S.544; Forsthoff, BB 1953 S.421 ff, Gegerle, Diss. S.39-56; Köster, BB 1952 S.93; Kruse, Rechtsschutz S.119, Maunz-Dürig, Rdn.47 zu Art.2 Abs.1; Nipperdey, Die Grundrechte, S.880; Oswald, Wpg 1952 S.283; Meyer-Cording, JZ 1952, S.164 und Tipke-Kruse, Rdn.5 zu § 2 AO, wobei allerdings die Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BVerfG unverständlich ist. Aus der Rechtsprechung vgl. OVG Lüneburg in NJW 1952 S.1230; OVG Hamburg in JZ 1952, S.416 = DStR 1952 S.225; Bad.VGH in DVBl 1951 S.636.
- 3) -1 BvL 23/52- Bd.7 S.89 ff
- 4) Grundgesetz S.14

Bei dieser Auffassung dient Art. 2 nicht als Verbotsgrundlage sondern als Hilfsnorm, die bereits die Verletzung eines im GG enthaltenen Gebots, nicht notwendig eines Grundrechts voraussetzt.

Der Gedanke, das Persönlichkeitsrecht zur Lösung der Rückwirkungsfrage heranzuziehen liegt nahe, wenn man sich die Wirkungen vorstellt, sich insbesondere die Tatsache vergegenwärtigt, daß früheren Dispositionen die Grundlage entzogen und erfolgreiches Ausweichen vor einem Steuertatbestand nachträglich zunichte gemacht wird. Bei der Art der Begründung mußte sich allerdings ergeben⁵⁾, daß Art.2 Abs.1 nur dann angewendet werden kann, wenn dem Bürger in der Vergangenheit die Wahl, zwischen mehreren Möglichkeiten zu disponieren, zur Verfügung gestanden hat.

Es muß jedoch festgestellt werden, daß, ohne daß auf die dafür gegebenen Begründungen in allen Einzelheiten eingegangen zu werden braucht⁶⁾, diese Argumentation nicht haltbar ist. Zu ihrer Widerlegung sind die verschiedensten Ansichten vorgetragen worden, die von der Behauptung, Art.2 Abs.1 enthalte überhaupt kein Grundrecht, bis zur Verneinung des Vorliegens seiner materiellen Voraussetzungen reichen. Man könnte sich nun damit begnügen, mittels einer dieser Thesen die Anwendbarkeit der Vorschrift auf rückwirkende Steuergesetze zu widerlegen. Es ist aber nicht uninteressant zu sehen, daß und wie man selbst bei Ablehnung der einen oder anderen gegen die Anwendung des Art.2 Abs.1 vorgebrachten Auffassung in jedem Fall zu dem Ergebnis kommt, daß mit dieser Grundgesetzbestimmung eine Lösung nicht zu erreichen ist.

5) vgl. Quack, aaO, S.294, und Scheerbarth, Monogr.S.48

6) Wie ja überhaupt diese "mit wissenschaftlicher Problematik beladene Streitfrage, die vielleicht mehrere große Dissertationen füllen könnte": Zeitler, BB 1957 S.343, hier nicht in vollem Umfange erörtert werden kann.

I. Die Grundrechtsqualität des Art.2 Abs.1 GG:

Die Stimmen, die dem Art.2 Abs.1 seine Qualität als Grundrecht überhaupt absprechen wollen und die der Auffassung sind, es handle sich lediglich um ein Leitbild der Verfassung, an dem die wahren Grundrechte auszurichten seien⁷⁾, sind nicht so selten⁸⁾. Zur Begründung wird in erster Linie geltend gemacht, die Vorschrift sei viel zu vage, dehnbar und unbestimmt⁹⁾, die Begriffe "Persönlichkeit" und "Entfaltung der Persönlichkeit" entzögen sich jeglicher Konkretisierung, weil sie einfach nicht hinreichend bestimmbar seien¹⁰⁾.

Die Gegner dieser Auffassung¹¹⁾ versuchen, diese mit folgenden Hinweisen zu entkräften:

1. Die Grundrechtseigenschaft ergebe sich schon aus dem Wortlaut des Art.2 Abs.2 und aus seiner systematischen Stellung am Anfang der Grundrechte, zumal Art. 1 Abs.3 GG von den "nachfolgenden Grundrechten" spreche¹²⁾.

7) Haas, DÖV 1954 S.70; Klein, Monogr. S.41, StW 1954, Sp.21,33 und in Mangoldt-Klein, Anm.III 2 und 5b zu Art. 2 GG; Wehrhahn, AöR Bd.82 S.250 ff, S.267 und S.269; ausführlich Wertenbruch, S.85 und S.127 f; offenbar auch Buchwald, Wpg 1952 S.427.

8) Verfahrensrechtlich hat sie vor allem zur Folge, daß gegen eine Verletzung des Art.2 Abs. 1 nicht mit einer Verfassungsbeschwerde vorgegangen werden kann - § 90 BVerfGG - und daß die Art.1 Abs.3 und 19 GG keine Anwendung finden.

9) Klein, StW 1954, wie Fußn. 7

10) Wertenbruch hat in eingehenden Untersuchungen zunächst, S.31-34, dargelegt, daß Art.1 Abs.1 GG kein Grundrecht enthält und hat die Ergebnisse dieser Untersuchung, S.85, auch auf Art.2 Abs.1 übertragen.

11) So vor allem Nipperdey, Die Grundrechte, S.742-758, mit weiteren Nachweisen S.743 Fußn.6-10

12) Gegerle, Diss. S.42

2. Die Formulierung in Art.2 Abs.1 sei nicht unbestimmter als manche der folgenden, als Grundrechte anerkannten Einzelfreiheitsrechte, die in gleicher Weise ausfüllungsbedürftig seien¹³⁾, auch nicht dehnbarer als die allgemeinen Rechtsbegriffe "Treu und Glauben", "Billigkeit" etc.¹⁴⁾

3. Entscheidend sei schließlich, daß Art.2 Abs.1 die wichtige Funktion einer für die gesamte Rechtsordnung geltende Grundsatznorm habe. Diese sei so sehr Ausdruck der Prinzipien, die in einer gerecht, freiheitlich und sozial geordneten Wirtschaft bestehen müßten, daß ihre Bedeutung nur eine unmittelbare sein könne¹⁵⁾. Hält man diese Gegenargumente nicht für überzeugend, dann ist die Frage der Anwendbarkeit des Art.2 Abs.1 GG bei rückwirkenden Gesetzen bereits negativ entschieden.

Dazu ist zu bemerken:

1, Aus dem Wortlaut und systematischer Stellung ergibt sich nichts, weder für die eine noch für die andere Auffassung. Da anerkannt ist, daß Art. 1 GG kein Grundrecht darstellt¹⁶⁾, ist der Schluß auf die gleiche Eigenschaft auch des Art.2 Abs.1 nicht fernliegend¹⁷⁾. Auch aus der Tatsache, daß Art.1 Abs.3 GG von den nachfolgenden Grundrechten spricht, kann man keine Rückschlüsse ziehen. Dieser Wortlaut bedeutet zunächst nichts weiter, als die Bindung der Staatsgewalten an die Grundrechte, soweit es sich um solche handelt. Dabei mag es sogar sein, daß der Gesetzgeber den Art.2 Abs.1 als Grundrecht ausgestalten wollte¹⁸⁾. Dieser Wille allein kann aber dann nicht entscheidend sein, wenn die Behauptung von der allzu großen

13) Nipperdey, aaO, S.757

14) Gegerle, aaO, S.42

15) Nipperdey, S.748, 750-751

16) Vgl. Wertenbruch, S.31-34

17) Wertenbruch, S.85, zieht ihn auch

18) Dehler, JZ 1960, S.729

Unbestimmtheit der Vorschrift tatsächlich zuträfe. Denn die Absichten des Gesetzgebers sind dann unbeachtlich, wenn eine zu allgemein gehaltene Formulierung die Anwendung auf den konkreten Fall in dem beabsichtigten Sinn nicht zuläßt.

2. Hingegen überzeugt der Hinweis auf die anderen unbestimmten Rechtsbegriffe. Warum sollte es nicht möglich sein, im Wege richterlicher Auslegung dem Persönlichkeitsbegriff einen brauchbaren Inhalt zu geben, wie dies auch bei anderen unbestimmten Rechtsbegriffen geschehen ist? Auch Klein hat den von ihm als unbestimmt bezeichneten Begriff des Rechtsstaats konkretisieren müssen, um zu dem von ihm vertretenen Ergebnis zu kommen¹⁹⁾. Die Inhaltsbestimmung darf jedenfalls keine unüberwindlichen Schwierigkeiten machen, wenn man durch Art.2 Abs.1 die "allgemeine Handlungsfreiheit" garantiert sieht.

3. Auch der Gedanke der unmittelbaren Wirkung des Art.2 Abs.1 als einer Grundsatznorm ist nicht von der Hand zu weisen. Das zeigt sich am besten an der für die praktische Durchsetzung der Grundrechte bedeutsamen, daher letztlich entscheidenden Folgerung, daß, verneint man die Grundrechtsqualität, eine erhebliche Entwertung der nicht als Grundrechte ausgestalteten verfassungsrechtlichen Prinzipien eintritt, weil deren Verletzung gerichtlich nicht mehr durchgesetzt werden kann. Das bedarf näherer Erläuterung: § 90 BVerfGG gewährt verfassungsgerichtlichen Rechtsschutz durch Verfassungsbeschwerde nur bei Verletzung von Grundrechten. Das GG hat andererseits wichtige Grundsätze, wie etwa das Rechtsstaatsprinzip nicht in den Rang von Grundrechten erhoben. Diese Prinzipien gehören jedoch zur verfassungsmäßigen Ordnung im Sinne des Art.2 Abs.1, gleich, mit welchem Sinngehalt man diesen Begriff ausfüllt.

19) Vgl. StW 1954 Sp. 38/39

Ein Gesetz, das dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit widerspricht, ist daher nicht Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung²⁰⁾. Damit allein ist jedoch der Weg für die Geltendmachung eines solchen Verstoßes mittels der Verfassungsbeschwerde noch nicht eröffnet. Das ist erst dann der Fall, wenn die Verletzung der verfassungsmäßigen Ordnung, soweit diese durch außerhalb der Grundrechte liegende Verfassungsgrundsätze dargestellt wird, ipso iure die Verletzung eines Grundrechts im Gefolge hat. Stellt nun Art.2 Abs.1 kein Grundrecht dar, so kann auf diese Weise eine Verletzung sonstiger Verfassungsprinzipien nicht gerügt werden, weil kein Grundrecht verletzt ist. Ein gewichtiger Fragenkreis wäre damit dem verfassungsgerichtlichen Rechtsschutz weitgehend entzogen²¹⁾, ein Ergebnis, das wohl kaum im Sinn des Art. 19 Abs.4 liegt.

Versteht man unter der freien Entfaltung der Persönlichkeit die allgemeine Handlungsfreiheit²²⁾ und erkennt man mit der nahezu einhelligen Meinung²³⁾ an, daß auch die Betätigung im Wirtschaftsleben zum Bereich der Freiheit der Persönlichkeit gehört, dann steht zunächst fest, daß

20) BVerfG, Beschluß vom 24.7.1957, Bd.7 S.89 und Beschluß vom 25.2.1960, Bd.10 S.354 ff., S.363

21) Die Normenkontrolle nach Art.100 GG bietet keinen genügenden Ausgleich, weil sie nur für die rechtssprechende Gewalt gilt und der Richter zur Vorlage nur verpflichtet ist, wenn er die Vorschrift für mit dem Grundgesetz unvereinbar hält.

22) Statt vieler BVerfG Bd.6 S.32 ff., S.36-40, und Nipperdey, aaO, S.768 mit umfassenden Nachweisen in Fußn. 122 und 123

23) Vgl. Ballerstedt, Die Grundrechte, S.1 ff., S.69; Bellstedt, aaO, S.81 mit weiteren Nachweisen in Fußn.14; Ehlers, StW 1954 Sp.723 und FR 1955 S.99; Forsthoff, BB 1953 S.421; Hamann, BB 1951 S.342; Dürig, JR 1952 S.262; Kruse, aaO, S.119; Maunz-Dürig, Rdn.11 zu Art.2 GG mit ausführlichen Nachweisen Fußn.1; Mangoldt-Klein, Anm.III 6c zu Art. 12 GG; Maunz, Lehrbuch S.131; Wintrich, Festschrift für Apelt, S.4; zweifelnd lediglich Fischerhof, NJW 1952, S.920, gegen diesen Nipperdey, aaO, S.768 und 775

jedes Steuergesetz ohne Rücksicht auf eine eventuelle Rückwirkung einen Eingriff in diese Betätigungsfreiheit enthält, weil es durch den Entzug von Mitteln dem Steuerpflichtigen in mehr oder weniger großem Umfang die Möglichkeit der ungehinderten Betätigung im Wirtschaftsleben beschränkt²⁴⁾. Dieser Eingriff wäre dann verfassungswidrig, wenn das eingreifende Gesetz nicht Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung ist, weil dann die Verletzung des Persönlichkeitsrechtes in Form der wirtschaftlichen Handlungsfreiheit nicht durch die verfassungsmäßige Ordnung gerechtfertigt werden kann. Diese Rechtsverletzung ist aber nur dann wirksam durchzusetzen, wenn man dem Art.2 Abs.1 Grundrechtsqualität zuerkennt, weil anderenfalls die Voraussetzungen der Verfassungsbeschwerde nicht vorliegen. Das ist Grund genug, der Lehre zu folgen, die - zunächst ohne Rücksicht auf die Frage des Umfangs des gesetzlichen Vorbehalts - in der Garantie der Persönlichkeitsentfaltung ein Grundrecht erblickt²⁵⁾.

II. Der Begriff "verfassungsmäßige Ordnung":

Danach bleibt allerdings noch ungeklärt, welche Grenzen diesem Grundrecht durch den gesetzlichen Vorbehalt (so weit er nicht ...) gesteckt sind. Damit ist die Frage nach der Bedeutung des Begriffs "verfassungsmäßige

24) So wohl auch Eckhardt-Hillebrecht, S.65, für rückwirkende Steuergesetze.

25) Coing, BB 1954, S.137 ff; Ehlers, StW 1953 Sp.113 und FR 1955 S.97; Geiger, Der selbständige Unternehmer, S.84; Forsthoff, BB 1953 S.421; Bellstedt, S.80, Fußn. 8 mit weiteren Nachweisen; Hamann, BB 1955 S.195/106; Meyer-Cording, aaO, S.165; Maunz-Dürig, Rdn. 5 zu Art.2 GG; Peters, Laun-Festschrift S.672: "Subjektiv - öffentliches Recht auf Unterlassung gegen den Staat"; ferner Nipperdey, aaO, S. 742 f mit weiteren Nachweisen besonders in Fußn.6-10; Wernicke, in Bonner Kommentar, Anm.II 1a zu Art.2 GG.

Ordnung" in Art.2 Abs.1 GG angeschnitten²⁶⁾. Deren Beantwortung kann nur dann auf sich beruhen, wenn festgestellt werden kann, daß rückwirkende Steuergesetze im gleichen Umfang gegen ein anderes Grundrecht oder gegen sonstige Verfassungsprinzipien verstoßen, in dem sie gegen Art.2 Abs.1 bei dessen weitest möglicher Auslegung verstoßen würden oder könnten; in diesem Fall könnte die verfassungsrechtliche Beurteilung der anderen Rechtsgrundlage entnommen werden. Dergleichen ist aber nicht zu erkennen.

Hinsichtlich der Auslegung des terminus "verfassungsmäßige Ordnung" bestehen im wesentlichen zwei unterschiedliche Auffassungen:

1. Man kann in Übereinstimmung mit dem Bundesverfassungsgericht²⁷⁾ die "verfassungsmäßige Ordnung" als "Inbegriff aller formell und materiell der Verfassung gemäßen Normen" ansehen. Art.2 Abs.1 kann dann durch einfaches Gesetz eingeschränkt werden, sofern dieses formell ordnungsgemäß zustande gekommen ist und sein sachlicher Inhalt der Verfassung nicht widerspricht²⁸⁾. Kurz gesagt, gewährt die Vorschrift in diesem Sinn "das Recht auf den Rechtsstaat"²⁹⁾. Die Eigenschaft

26) Die Einschränkung durch das "Sittengesetz und die Rechte Anderer" können hier unberücksichtigt bleiben.

27) Bd.4 S.7 ff., Bd.6 S.32 ff, 38, Bd.10 S.354 ff., 363.

28) Diese Auffassung vertreten im übrigen: Coing, BB 1954 S.137; Deiting, StW 1955 Sp.12 ff., 26-28; Mangoldt, Anm.2 zu Art.2 GG; Pfeiffer, Diss.S.42; Wernicke, aaO, Erläuterung II 1 b zu Art.2 GG, vgl. aber II 3 b zu Art.20; Wintrich, aaO, S.6; Zeitler, BB 1957 S.343; Zunft, AcP S.293; übrigens beruft sich Ehlers, StW 1954, Sp.723, zu Unrecht auf Coing, weil dieser die hier vertretene Auffassung billigt, während Ehlers aus Art.2 Abs.1 unmittelbare Grundrechtsfolgerungen herleiten möchte.

29) Dieser ebenso kurze wie treffende Ausdruck findet sich bei Coing, aaO, S.141

des Art.2 Abs.1 als Grundrecht wird dadurch nicht in Frage gestellt; denn die Vorschrift verleiht auch so ein subjektiv-öffentliches Recht des Einzelnen auf Wahrung der übrigen Grundrechte und der Verfassungsprinzipien sonstiger Art durch den Staat, neben das der Grundsatz vom Vorbehalt des Gesetzes tritt. Das hat zur Folge, daß jeder Eingriff in die Rechts- und Freiheits-sphäre eine Grundrechtsverletzung darstellt, wenn er nicht durch ein gültiges Gesetz gedeckt ist³⁰⁾. Diese Rechtsfolge stellt die Behauptung in Frage, eine solche Wertung ließe das Grundrecht des Art. 2 Abs.1 "leerlaufen"³¹⁾ oder nehme ihm seine überragende Bedeutung³²⁾. Vielmehr ist schon mit dieser Auslegung den Bedenken Rechnung getragen, die dagegen sprechen, den Charakter des Art.2 Abs.1 als Grundrecht zu leugnen: Der wohl wichtigste Anwendungsbereich, die verfassungsgerichtliche Sicherung des materiellen und formellen Rechtsstaatsprinzips ist gewährleistet.

Für die Vertreter dieser Lösung ist das Rückwirkungsproblem damit jedoch nicht gelöst, sondern nur auf eine andere Ebene verschoben. Denn in diesem Fall kann aus Art.2 Abs.1 nichts gewonnen werden, weil erst geprüft werden muß, ob das rückwirkende Steuergesetz gegen sonstige³³⁾ Verfassungsgrundsätze verstößt. Dieser Artikel kann hier also nur eine Hilfsnorm darstellen, deren Anwendungsbereich sich erst eröffnet, nachdem ein zu untersuchendes Gesetz an den Erfordernissen gemessen wurde, die die verfassungsmäßige Ordnung im hier verstandenen Sinn aufstellt und nachdem festgestellt worden ist,

30) Deiting, StW 1955, Sp. 28

31) So Dürig, JZ 1957, S.171/172

32) So Nipperdey, aaO, S.798

33) d.h. andere als diejenigen, die sich aus Art.2 Abs.1 ergeben.

daß es mit dieser nicht in Einklang steht. Soweit das rückwirkende Steuergesetz also einem sonstigen Grundrecht oder einem nicht als Grundrecht ausgestalteten Verfassungsprinzip widerspricht, ist es auch nach Art.2 Abs.1 GG verfassungswidrig³⁴⁾.

2. Man kann aber auch die verfassungsmäßige Ordnung definieren als "die elementaren Verfassungsgrundsätze"³⁵⁾. Eine Einschränkung des Rechts auf freie Persönlichkeitsentfaltung ist danach nur da rechters, wo das einschränkende Gesetz durch die verfassungsmäßige Ordnung geboten ist, von ihr gefordert wird³⁶⁾. Auf den Fall rückwirkender Steuergesetze übertragen bedeutet das: Solche Gesetze würden nur dann nicht gegen Art.2 Abs.1 verstoßen, wenn elementare Verfassungsgrundsätze gerade die steuerliche Belastung gebieten, die durch die Rückwirkung des Gesetzes gekennzeichnet ist. Das setzt aber neben einer Prüfung der Verfassungsgrundsätze, die die Rückwirkung rechtfertigen könnten, auch voraus, daß man überhaupt die Auffassung anerkennen kann, Art.2 Abs.1 könne seinen übrigen materiellen Voraussetzungen nach auf rückwirkende Steuergesetze angewendet werden³⁷⁾, wozu auch gehört, daß diese Bestimmung dem Einzelnen eine durchsetzbare Rechtsposition gegenüber dem Staat verleiht. Hier müssen nun Bedenken angemeldet werden.

34) Ebenso BVerfG Bd.7 S.89 ff; Coing, aaO, S.141 und Deiting, aaO, Sp.29

35) Dehler, JZ 1960 S.729/730 unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte; Dürig, AöR 79, S.65/66 und JR 1952, S.260; Forsthoff, BB 1953 S.421; Ehlers, FR 1955, S.97-99; Hamann, BB 1951 S.341 und BB 1957 S.229 bzw. S.344; Kruse, Rechtsschutz S.120; Meyer-Cording, aaO, S.165; Köster, BB 1952 S.95; Nipperdey, Die Grundrechte, S.790-801; Schlensker, Diss. S.72 und Über, Freiheit des Berufs, S.63/64.

36) Maunz-Dürig, Rdn.18 und 19 zu Art.2 Abs.1 GG; Nipperdey, aaO, S.802; Quack, aaO, S.294.

37) Vgl. oben Fußn.2

Dabei sei allerdings gleich vorweg genommen, daß die Begründungen von Vogel³⁸⁾ und von Loewer³⁹⁾ nicht zutreffen. Vogel läßt die Anwendung von Art.2 Abs.1 unter Berufung auf Schüle⁴⁰⁾ an der Behauptung scheitern, die Vorschrift umfasse nicht die Freiheit des wirtschaftlichen Handelns und Disponierens im Rahmen des Gesamtablaufs der Wirtschaft. Diese Ansicht ist so vereinzelt⁴¹⁾, daß von einer ausführlichen Stellungnahme abgesehen werden kann. Lediglich Fischerhof hat eine ähnliche Auffassung vertreten⁴²⁾, die jedoch von Nipperdey⁴³⁾ mit umfassender Begründung widerlegt worden ist. Es dürfte heute anerkannt sein, daß mit der allgemeinen Handlungsfreiheit auch diejenige auf wirtschaftlichem Gebiet gemeint ist, zumal damit keineswegs einem schrankenlosen wirtschaftlichen Liberalismus das Tor geöffnet sondern nur dem Einzelnen ein gewisses Maß an unternehmerischer Initiative belassen werden soll⁴⁴⁾.

Auf einem ähnlichen Gedankengang beruht die Auffassung Loewers, die Steuerpflicht nehme dem Bürger zwar etwas von seinen Mitteln, aber nichts von der Betätigungsmöglichkeit seiner Persönlichkeit, da die finanziellen Mittel nicht als Teil der Persönlichkeit angesehen werden könnten. Diese Überlegung ist nur verständlich, wenn man entweder unterstellt, Loewer verstehe unter Entfaltung

38) Diss. S.111

39) StW 1952 Sp.165

40) Verfassung und Wirtschaft 1948

41) Vgl. die in Fußn.23 zitierten gegenteiligen Stimmen.

42) NJW 1952, S.919, 920

43) Die Grundrechte, S. 768-775

44) Siehe dazu Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht 1.Bd., S. 30/31; auf die Frage, ob das GG ein bestimmtes Wirtschaftssystem vorschreibe, braucht hier nicht eingegangen zu werden; vgl. dazu Nipperdey, aaO, S.870-889 einerseits, Ballerstedt, Verfassungsrecht, S.60-70, andererseits, beide mit zahlreichen Nachweisen.

der Persönlichkeit nicht die wirtschaftliche Entfaltung oder annimmt, er wolle den Persönlichkeitsbegriff von materiellen Bestandteilen freihalten⁴⁵⁾. Beides kann indessen aus bereits erörterten Gründen nicht zutreffen. Insbesondere ist die Behauptung nicht richtig, die Wegnahme finanzieller Mittel könne die Betätigung der Persönlichkeit nicht beeinflussen. Wir haben bereits gesehen, daß der umfassende Begriff der allgemeinen Handlungsfreiheit mit einer solchen Auffassung nicht zu vereinbaren ist.

Buchwald⁴⁶⁾, Klein⁴⁷⁾ und diesem folgend C. Arndt⁴⁸⁾ weisen darauf hin, daß, wenn aus Art.2 Abs.1 bereits ein Verbot rückwirkender Gesetzgebung folge, Art.103 Abs.2 GG⁴⁹⁾ überflüssig sei. Ein solcher Schluß wäre jedoch nur dann angebracht, wenn die Verfechter der Meinung von der Anwendbarkeit des Art.2 Abs.1 die ausnahmslose Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze - so wie Art.103 Abs.2 die ausnahmslose Unzulässigkeit rückwirkender Strafgesetze normiert - behaupteten. Es war aber bereits die Rede davon, daß selbst eine weitest mögliche Auslegung im Sinn des Steuerpflichtigen stets die durch den Grundgedanken, den Schutz früheren Tuns, bedingte Folge hat, daß ein Verstoß gegen Art.2 Abs.1 nicht vorliegt, wenn zur Zeit der Erfüllung des steuerlichen Tatbestand eine andere Wahl als die getroffene nicht denkbar oder wenn eine Belastung rückwirkender Art voraussehbar war, weil dann das Überraschungsmoment als Beurteilungsgesichtspunkt ebenfalls wegfällt⁵⁰⁾.

45) Was letztlich auf das gleiche Ergebnis hinausläuft.

46) Wpg 1952 S.427

47) StW 1954, Sp.25

48) DVBl 1958 S.122

49) Der die rückwirkende Anwendung von Strafgesetzen verbietet.

50) Zu diesem Ergebnis gelangen daher auch Ehlers, StW 1953 Sp.118, und Köster, BB, aaO, S.95; vgl. dazu auch Quack, S.294.

Alle diese Erwägungen und Differenzierungen gelten für Art.103 Abs.2 nicht. Die ausnahmslose Regelung in dieser Vorschrift und die differenzierte nach der Lehre von den Wirkungen des Art.2 Abs.1 können daher nicht in dieser Weise miteinander verglichen werden. Dennoch kann Art.2 Abs.1 nicht als Grundlage für ein Verbot rückwirkender Steuergesetzgebung geeignet sein. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es⁵¹⁾, das Recht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit im Gegensatz zu kollektiven Anschauungen zu sichern und die Beziehungen des Individuums zu anderen Rechtsbereichen der gesellschaftlichen Sphäre klarzustellen. Die Bedeutung dieser Vorschrift liegt nicht in der Gewährung eines Rechts gegenüber dem Staat auf Sicherung und Wahrung des eigenen Rechtsbereichs, sondern in der Abgrenzung der Freiheit des Einzelnen. Abs.1 enthält ein aktives Recht, ein Recht zum Tun, wogegen Abs.2 Satz 1 ein Recht auf Wahrung des eigenen Rechtsbereichs bezweckt, damit ein passives Recht, ein Recht auf Nichterleiden enthält⁵²⁾. Die Besonderheit des Abs.1 besteht also darin, daß das in ihm enthaltene Recht nur vom Einzelnen selbst verwirkt werden kann, indem er die Rechte anderer verletzt, gegen das Sittengesetz oder die verfassungsmäßige Ordnung verstößt, während die in Abs.2 aufgezählten Rechte umgekehrt nur von anderen verletzt werden können. Es erscheint daher nicht möglich, dem Einzelnen ein verfassungsmäßiges Recht auf Einhaltung bestimmter gesetzlicher Grenzen gegenüber dem Gesetzgeber aus dieser Vorschrift einzuräumen⁵³⁾. An dem Gegensatz zu Abs.2 Satz 1 zeigt sich die Bedeutung und der Umfang des

51) Friedländer, aaO, Sp.264; Schlensker, S.70 ff; Vogel, Diss. S.112/113 mit weiteren Nachweisen in Fußn.90; Wernicke, in BK Anm.II zu Art.2 GG

52) Vgl. Fußn. 51

53) So auch BVerfG Bd.2 S.237 ff, S.264

Abs.1. Da die rückwirkende Auferlegung steuerlicher Belastungen aber ein Erleiden, kein Handeln darstellt, ist für die Anwendung von Abs.1 kein Raum. Auch Abs.2 Satz 1 kommt nicht in Frage, weil seine Anwendung daran scheitert, daß er Schäden am Vermögen nicht umfaßt. Hingegen hätte die Anwendung von Abs.1 zur Folge, daß nicht mehr der Freiheitsbereich des Einzelnen aus der verfassungsmäßigen Ordnung abgeleitet würde, sondern daß aus der Unbeschränkbarkeit der persönlichen Freiheit die gesetzgeberischen Schranken entnommen werden müßten⁵⁴⁾, ein Ergebnis, mit dem genau das erreicht wäre, was nach Sinn und Zweck der Vorschrift wohl vermieden werden sollte, nämlich ein unbeschränkter Liberalismus auf allen Gebieten, der es dem Staat nahezu unmöglich macht, durch die zum Schutz gegenüber den Mitmenschen nun einmal notwendigen Ordnungsregeln für ein erträgliches Zusammenleben Aller zu sorgen.

Nicht zutreffend ist die Ablehnung der Anwendbarkeit von Art.2 Abs.1 durch Scheerbarth⁵⁵⁾, dessen Argumentation folgendermaßen lautet: Die Bestimmung schütze die Willensfreiheit. Diese bestehe in erster Linie in der Freiheit der Willensentfaltung zur Zeit des Willensakts. Zu dieser Zeit war das rückwirkende Gesetz jedoch noch nicht erlassen. Es lasse daher den damaligen Willensakt unberührt. Eine etwa bestehende Drohung eines rückwirkendes Gesetzes könne nichts daran ändern, daß dann diese Drohung, nicht aber das später erlassene Gesetz für die Lähmung der Willensbetätigung ursächlich gewesen sei.

Dieser Auffassung hat Quack⁵⁶⁾ mit Recht entgegengehalten, sie verkenne die Funktion des Art.2 GG.

54) Dazu Paulick, Gutachten S.49

55) Monogr. S.48

56) aaO, S.294, Fußn.52.

In der Tat kann von einer freien Entscheidung nicht die Rede sein, wenn ständig mit ungünstigen Folgen durch rückwirkende Gesetze gerechnet werden muß. Wirklich frei ist eine Entscheidung nur dann, wenn bei vorhandener Wahlmöglichkeit der Steuerpflichtige im Augenblick der Entscheidung die Gesichtspunkte, die maßgeblich für oder gegen die eine oder andere Lösung sprechen, überblicken und abwägen kann⁵⁷⁾.

57) Auch Hoffmann, FR 1954 S.177, Maunz, Lehrbuch S.100, und Spörlein, StbJb 1959/60, S.463 ff, S.493, sprechen sich gegen die Anwendung von Art.2 Abs.1 auf den Fall rückwirkender Steuergesetze aus. Der von Dürschke, in StW 1953 Sp. 364, in diesem Zusammenhang erwähnte Gesichtspunkt der Abwälzbarkeit einer Steuer hat im Rahmen der Frage einer etwaigen Beeinträchtigung der Persönlichkeit nichts zu tun, weil er der Unterscheidung in abwälzbare und nichtabwälzbare Steuern eine Bedeutung zumißt, die dieser nicht zukommt.

§ 10 Rückwirkende Steuergesetzgebung im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz (Art.3 Abs.1 GG)

I. Der sachliche Gehalt des Gleichheitsgrundsatzes:

Daß der Gleichheitssatz - Art. 3 Abs. 1 GG - auch die Gesetzgebung bindet, ist durch Art. 1 Abs. 3 GG klar gestellt. Diese Bindung hat zur Folge, daß jeder nicht gerechtfertigte Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ein Gesetz ungültig macht. Der Grundsatz besteht auf dem Gebiet des Steuerrechts in erster Linie als Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung¹⁾ und besagt, daß gleichgelagerte Tatbestände, die aus der Natur der Sache heraus und unter dem Gesichtspunkt der Gerechtigkeit klar eine gleichartige Regelung erfordern, ohne ausreichende Berücksichtigung der Forderung der Gerechtigkeit nicht ungleich behandelt werden dürfen²⁾. Die steuerliche Belastung des gleichen wirtschaftlichen Vorgangs muß also in allen vergleichbaren Fällen gleich sein. Aber nicht nur Gleiches muß gleich behandelt werden, der Satz verbietet auch, wesentlich Ungleiches gleich zu behandeln³⁾ oder, umgekehrt, gebietet auch, bei wesentlich ungleichen Sachverhalten ungleiche Rechtsfolgen eintreten zu lassen⁴⁾.

Erforderlich ist also, daß der Gesetzgeber die wesentlichen Unterschiede im Tatbestand beachtet. Ob ein Sachverhalt einem anderen in den wesentlichen Punkten gleicht oder ihm nicht gleicht, muß anhand des auch von Wittneben⁵⁾ verwendeten Kriteriums der "Natur der Sache"

1) Vgl. BVerfG Bd.6 S.55 ff, S.70 und Bd.9 S.237 ff, S.240

2) Wittneben, StbJb 1960, S.42

3) Laule, Der Gleichheitssatz, S.6, und Scheerbarth, Monogr. S.55 mit weiteren Nachweisen in Fußn.2

4) Paulick, StbJb 1957/58, S.109

5) aaO, S.42

Leitgedanken zusammenzutreffen²⁾. Als Lösung dieses Problems bieten sich drei Möglichkeiten an:

- a) Der weniger in das System passende Leitgedanke muß gegenüber dem übergeordneten zurücktreten.
- b) Der übergeordnete Leitgedanke muß zurücktreten, weil ihm ein zwar weniger systemgerechter, aber speziellerer Gesichtspunkt entgegensteht.
- c) Dem Gesetzgeber wird ein Ermessensspielraum zugestanden, sich entweder für die eine oder andere Lösungsmöglichkeit zu entscheiden, vorausgesetzt, daß von dieser Lösung alle gleichgelagerten Fälle in sich einheitlich erfaßt werden.

Daß die erste Möglichkeit als Lösung ausscheiden muß, liegt auf der Hand, wenn man sich ihre Folgen betrachtet: Nicht in das System passende, also Ausnahmeregelungen wären unmöglich, die für Gesetzesätze unbedingt nötige Elastizität ginge verloren, weil die Erfordernisse des Einzelfalles nicht mehr ausreichend berücksichtigt werden könnten. Auch der Vorrang des speziellen Leitgedankens (b) wäre als Grundsatz bedenklich, würde er doch dem Ausnahmeleitbild ein gegenüber der systematischen zutreffenderen Lösung zu großes Gewicht verleihen und damit die Bedeutung des übergeordneten Leitbildes unvertretbar schwächen. Es bleibt also nur die Möglichkeit c) übrig. Schon aus den bisherigen Erörterungen ergibt sich allerdings bereits, daß von dieser Lösung der Vorrang hinzuzufügen ist, die systemwidrige Ausnahmeerwägung und die systemgerechte Leit-

²⁾ Beispiel: Durch die Körperschaft- und Einkommensteuer soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteuert werden; um einen Anreiz für ausländisches Kapital zu schaffen, werden Steuerpflichtige, die ihren Wohnsitz oder ihre Geschäftszentrale im Ausland haben, ermäßigt besteuert oder von der Steuer freigestellt.

idee müßten nach allgemeiner Auffassung hinsichtlich ihrer Bedeutung zumindest ungefähr gleiches Gewicht haben. Nur zwischen etwa gleichwertigen Leitbildern darf der Gesetzgeber wählen. Hat der für eine Ausnahmeregelung entscheidende Gesichtspunkt im Verhältnis zum generellen Leitbild nur geringe Bedeutung, so kann er nicht geeignet sein, letzteres zu durchbrechen. Das führt zu der Auffassung hin, die den Ermessensspielraum bei der Wahl zwischen verschiedenen in Frage kommenden Leitbildern durch die Forderung begrenzt sehen will, die gefundene Regelung müsse "vernünftig" und "sachgerecht" sein⁹⁾. Eine Regelung, die einem systemwidrigen Gedanken ein ihm nicht zukommendes Gewicht verleihen will, wird kaum vernünftig, keinesfalls aber sachgerecht sein. Unter dem Gesichtspunkt des Art.3 Abs.1 kann aber nicht nachgeprüft werden, ob der Gesetzgeber bei der Gegenüberstellung zu der bestmöglichen Lösung gekommen ist¹⁰⁾.

Damit erweist sich der Gleichheitssatz, insbesondere wegen der Beschränkung durch das Erfordernis der Sachgerechtigkeit als Willkürverbot¹¹⁾. Mögen sich zwar im allgemeinen vernünftige Gründe finden lassen, so stellt doch die Sachgerechtigkeit höhere Anforderungen an den Gesetzgeber, weil sie eine Wertung des materiellen Gewichts der miteinander im Widerstreit stehenden Leitbilder gebietet. Das Gebot, nicht willkürlich zu handeln, ist jedoch nicht notwendig mit dem Gebot steuerlicher Gerechtigkeit identisch. Letzteres verlangt die objektive Gleichbehandlung aller vergleichbaren Tatbestände, Willkür liegt hingegen nicht vor, wenn sich die

9)Vgl. Laule, aaO, S.44, und die dort zitierten Nachweise, insbesondere aus der Rechtsprechung des BVerfG, ferner die bereits mehrfach erwähnten Urteile 2 BvL 6/59 und 1 BvL 28/62 des BVerfG.

10)Die Entscheidung 1 BvL 28/62 des BVerfG widmet dieser Frage breiten Raum

11)Vgl. dazu Maunz, Lehrbuch S.108

systematisch an sich ungleiche Behandlung sonst gleicher Tatbestände zu ihrer Rechtfertigung auf sachgerechte Gründe berufen kann. Das Willkürverbot bedeutet daher eine geringere Einschränkung als das Gebot steuerlicher Gleichbehandlung. Daher ist entgegen Laule¹²⁾ ein Widerspruch zwischen beiden durchaus denkbar, nämlich immer dann, wenn der sachgerechte Grund ein solcher ist, der außerhalb der Systematik des materiellen Steuerrechts liegt¹³⁾.

II. Die Anwendung des Gleichheitssatzes auf rückwirkende Steuergesetze:

Die Frage, ob rückwirkende Steuergesetze den Gleichheitssatz verletzen, läßt sich nicht einheitlich beantworten. Je nach Art des Sachverhalts oder der gesetzlichen Regelung sind verschiedene Möglichkeiten auseinanderzuhalten, wobei von vorneherein Ungleichheiten auszuscheiden sind, die sich nicht als unmittelbare Folge gerade der Rückwirkungsanordnung darstellen.

1. Die materiell-rechtlich bedingte Ungleichheit:

a) Bei rückwirkenden Stichtagsgesetzen:

Bei dieser Art von Gesetzen¹⁴⁾ gilt folgendes: Eine willkürliche Ungleichheit kann nur dann vorliegen, wenn der Stichtag, der Maßstab für das Entstehen oder die

12) Der Gleichheitssatz, S.46/47

13) So möchte ich es nicht als Fall der steuerlichen Gerechtigkeit ansehen, wenn bei Nichtigerklärung einer Gesetzesbestimmung durch das BVerfG die rechtskräftig erledigten Fälle bestehen bleiben. Da § 79 Abs.2 BVerfGG aber aus dem Gedanken der Rechtssicherheit entstanden ist, welcher wiederum Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips ist, ist die Lösung des § 79 aaO nicht unsachgemäß. Ausführlich dazu Paulick, StbJb 1957/58 S.129-131; ähnlich wohl auch Bellstedt, Monogr. S.114.

14) Wegen der Unterscheidung vgl. oben § 3 Fußn.108

Höhe des Steueranspruchs sein soll, willkürlich gewählt ist. Die aus dem Stichtagsprinzip abgeleitete Tatsache, daß gleiche Sachverhalte dann, aber auch nur dann gleichbehandelt werden müssen, wenn sie gerade am Stichtag gleich waren, führt zu dem Schluß, daß bei der Wahl des Stichtags der Gedanke der Natur der Sache maßgebend sein muß, weil anderenfalls Sachverhalte gleich behandelt würden, für deren Gleichbehandlung ein rechtfertigender Grund fehlt oder Geschehnisse verschiedene Rechtsfolgen auslösen würden, obgleich die Natur der Sache eine Behandlung geböte, die durch Wahl des sachgerechten Stichtags erreicht werden könnte. Einer der möglichen Fälle willkürlicher Wahl des Anknüpfungszeitpunkts ist es, wenn die historische Lage des Sachverhalts als für die beteiligten Interessen unwesentlich behandelt wird.¹⁵⁾

Keinesfalls läßt es sich aber vertreten, die Rückwirkung bei Stichtagsgesetzen als gegenüber dem Gleichheitssatz indifferent zu behandeln¹⁶⁾. Es genügt nicht, daß es an einem Personenkreis fehlt, der gleich zu behandeln gewesen wäre. Das Willkürverbot geht weiter: Es ist auch verletzt, wenn aus der unsachgemäßen Wahl des in der Vergangenheit liegenden Zeitpunktes folgt, daß Sachverhalte gleich zu behandeln wären, obwohl sich diese Folge mit der Natur der Sache nicht vereinbaren ließe. Der Schwerpunkt der Problematik liegt hier allerdings nicht in der Rückwirkung, sondern beruht auf der Wahl des Stichtags.

b) Bei rückwirkenden Klauselgesetzen:

Diese können entweder mit Rückwirkung die Vergangenheit ebenso regeln wie die Zukunft oder sie können die

15) Für diesen Fall nimmt Scheerbarth, Monogr.S.65, einen Verstoß gegen die "Rechtsetzungsgleichheit" an

16) So Gegerle, Diss. S.59, und Scheerbarth, in DVBl 1956 S.395, anders aber Monogr. S.65

Rechtsfolgen, die an Vergangenes geknüpft werden anders gestalten als diejenigen, die sich in der Zukunft aus zukünftigen Sachverhalten ergeben sollen. Im ersten Fall liegt äußerlich eine Gleichbehandlung vor, die jedoch nach dem bisher Erörterten einer verfassungsrechtlichen Prüfung dann nicht standhält, wenn die Tatsachenvoraussetzungen nicht in allen wesentlichen Punkten übereinstimmen, d.h. "wenn die zeitliche Lage der Sachverhalte sich als ein wesentliches Merkmal im Hinblick auf die beteiligten Interessen darstellt"¹⁷⁾. Ein solches wesentliches Merkmal ist berührt, wenn die Gleichbehandlung der vergangenen mit den zukünftigen Fällen zu einer verschieden hohen Belastung und damit in Wahrheit zur Ungleichheit führt. Zu Recht weist Scheerbarth¹⁸⁾ auf das Beispiel der überwälzbaren Steuern hin. Werden diese rückwirkend erhöht, so sind die davon Betroffenen nicht mehr in der Lage, die zusätzliche Belastung abzuwälzen, während dies den nur in der Zukunft Erfassten gestattet und möglich ist. Diese Ungleichheit ist sachlich nicht gerechtfertigt; ein einleuchtender Grund läßt sich für sie schwer finden. Der Gedanke an eine in Vergangenheit und Zukunft einheitliche Regelung hat als rein formeller Gesichtspunkt gegenüber den materiellen Folgen zu wenig Gewicht. Das hat dazu geführt, daß die Rückwirkung bei überwälzbaren Steuern verschiedentlich wegen Art.3 Abs.1 GG für unzulässig gehalten wurde¹⁹⁾ und zwar ohne Rücksicht darauf, ob solche Regelungen vorhersehbar waren oder nicht. Beschränkt sich das Gesetz auf die Regelung von der Vergangenheit angehörenden Sachverhalten,

17) Scheerbarth, Monogr. S.85

18) aaO, S.85 und DVBl S.395

19) So z.B. Württ.Bad.VGH in DStR 1952 S.270; Eckhardt-Hillebrecht, S.65, Ehlers, StW 1953 Sp.124; Gegerle, aaO, S.60/61; Loewer, StW 1952 Sp.166/167; Schlensker, S.68/69; Vogel, Diss. S.97-99 und NJW 1960 S.1183

ohne gleiche Tatbestände, wie sie sich in der Zukunft ereignen könnten, gleich zu behandeln, dann zeigt sich, daß diese ungleiche Behandlung jedenfalls dann sachgerecht und damit verfassungsrechtlich unbedenklich ist, wenn eines der für diese Regelung maßgeblichen Leitbilder die Rückwirkung geradezu erforderlich macht²⁰⁾. Das ist unter dem Blickpunkt des Art.3 Abs.1 GG dann der Fall, wenn die Rückwirkung eingeführt werden soll, um die davon Betroffenen demjenigen tatbestandlich vergleichbaren Personenkreis gleichzustellen, für den bereits früher eine Regelung galt, die der jetzt rückwirkend eingeführten entsprach. Gerade dieser Fall zeigt das Gleichgewicht der Leitbilder, die für und gegen die Rückwirkung sprechen. Dabei ist das Gewicht nur an der Bedeutung des abstrakten Leitprinzips zu messen; darauf, wieviele Steuersubjekte im Einzelfall betroffen sind, kann es nicht ankommen²¹⁾, weil das den Gesetzgeber vor unlösbare Aufgaben stellen würde.

2. Die ungleiche Behandlung aus formellen Gründen:

Nimmt ein rückwirkendes Gesetz aus seinem sachlichen Geltungsbereich diejenigen Fälle aus, die nach dem alten Rechtszustand rechtskräftig erledigt waren, so wird das zu einer verschiedenartigen Behandlung trotz materiell gleicher Voraussetzungen führen. Vogel²²⁾, Buchwald²³⁾ und Heißmann²⁴⁾ haben versucht, aus dieser Fallgestaltung eine Verfassungswidrigkeit abzuleiten. Ihr Gedankengang, dem insbesondere Klein²⁵⁾ entgegengetreten ist,

20) So wohl auch Eckhardt-Hillebrecht, S.75, und Schmidt-Bleibtreu, BB 1962, S.709

21) BVerfG 1 BvL 28/62 unter II 3

22) Diss.S.91-97; DStZ A 1959 S.111; FR 1960 S.29; NJW 1960 S.1182 ff.

23) Wpg 1952 S.428

24) FR 1951 S.87

25) Monogr. S.59

ist folgender: Auch für das Steuerrecht sei das Prinzip der Rechtskraft grundsätzlich anerkannt, selbst wenn es in einzelnen Vorschriften der AO durchbrochen sei²⁶⁾. Auch bei diesen Ausnahmebestimmungen handele es sich um Schutzvorschriften zugunsten des Steuerpflichtigen, die ihn davor bewahren sollen, aus jedem beliebigen Anlaß mit einer Steuernachforderung belastet werden zu können und die auch verhindern sollen, daß eine Änderung der Rechtsauffassung zu einer Berichtigung führen dürfte. Würden die Ausnahmenvorschriften so ausgelegt werden, dann hätte das die ungleiche Behandlung rechtskräftiger und nichtrechtskräftiger Fälle zur Folge, weil der Erlaß eines rückwirkenden Gesetzes für sich allein die Möglichkeit zu einer Wiederaufrollung nicht gebe. Die Rückwirkung würde sich nicht mehr auf alle Fälle gleichmäßig und damit gerecht auswirken, was dem Prinzip der Steuergerechtigkeit und damit dem Gleichheitsgrundsatz widerspräche.

Gegen diese Argumentation kann an sich kaum etwas eingewendet werden, jedoch ist der aus ihr abgeleitete Schluß nicht zutreffend. Daß die genannten Ausnahmenvorschriften den beigelegten Sinn und Zweck haben, ist allgemein anerkannt²⁷⁾. Maßgebend für die Aufrechterhaltung der Rechtskraft ist andererseits das Prinzip der Rechtssicherheit, daß die Rechtsbeständigkeit rechtskräftiger Entscheidungen umfaßt²⁸⁾. Damit erweist sich zwar, daß die verschiedenartige Behandlung rechtskräftiger und nicht rechtskräftiger Fälle gegen die Steuergerechtigkeit verstößt, weil das Rechtskraftsprinzip ein außerhalb der materiellen steuerrechtlichen Systematik liegendes Leitbild ist. Es trifft aber nicht zu, daß die Verletzung der Steuer-

26) §§ 92, 94, 100 und 222 AO

27) Vgl. die Nachweise dort

28) BVerfG Bd.2 S.380 ff., S.403

gerechtigkeit mit der Verletzung des Gleichheitssatzes schlechthin zu identifizieren wäre. Wie erwähnt, ist der Gleichheitssatz dann nicht verletzt, wenn der nicht beachteten Steuergerechtigkeit ein gleichwertiges Prinzip gegenübergestellt werden kann. Das ist hier der Fall. Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist Teil des Rechtsstaatsprinzips²⁹⁾ und hat als solcher Verfassungsrang, steht also der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ebenbürtig gegenüber. Von einer Verletzung des Gleichheitssatzes kann daher nicht gesprochen werden, weil die Abwägung seitens des Gesetzgebers in einem solchen Fall nicht willkürlich ist.³⁰⁾ Die behandelte These krankt also an einer ungenügenden Beachtung entgegenstehender, aber gleichwertiger Verfassungsprinzipien. Sie muß sich darüber hinaus enthalten lassen, daß durch eine, ohne weiteres mögliche, Aufhebung oder Änderung der entsprechenden Gesetzesbestimmung oder auch nur dadurch ihr der Boden entzogen wird, daß rechtskräftige Fälle ausdrücklich in die Neuregelung einbezogen werden. Das

29) Ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG Bd.2 S.380 ff, S.403, Bd.7 S.89 ff, S.92 und später.

30) Zu weit geht wohl die von Bellstedt, S.114, vorgeschlagene Differenzierung: Dieser würde hier sogar einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz annehmen, die Gültigkeit des Gesetzes aber mit der Behauptung aufrecht erhalten, die Rechtssicherheit gehe als das höherwertige Gut dem Gleichheitssatz vor. Abgesehen davon, daß man eine solche Auffassung aus den Gründen des Urteils des BVerfG Bd.7 S.194 kaum herauslesen kann, scheint es mir doch recht fraglich, ob sich eine derartige Rangfolge hinsichtlich des Gewichtes der beiden Verfassungsprinzipien aufstellen läßt. Die Konsequenz davon wäre doch wohl, daß man auf die Möglichkeit, dem Gesetzgeber einen Ermessensspielraum zu erlassen, bei einem Widerstreit zwischen beiden Prinzipien stets verzichten müßte, weil dem Gleichheitssatz nie der Vorrang gegeben werden dürfte.

wird von Buchwald³¹⁾ auch zugegeben. Andererseits wird die Auffassung vertreten - und das mag zeigen, unter welch verschiedenen Aspekten der Gleichheitssatz gesehen wird -, die gerade in der materiellen Gleichbehandlung rechtskräftiger und nicht rechtskräftiger Tatbestände den Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sehen will, weil dadurch ein Ausnahmerecht für einen Teil der Steuerschuldner geschaffen würde³²⁾. Begründet wird das damit, daß rückwirkende Steuerminderungen rechtskräftige Veranlagungen nicht aufheben würden, das Gleiche aber auch für verschärfende Rückwirkungen zu gelten habe. Diese Behauptung ist nicht zwingend. Der Gesetzgeber kann durchaus auch Steuerminderungen auf bereits abgeschlossene Fälle erstrecken, die dann eben kraft Gesetzes neu aufgerollt werden³³⁾.

Zusammenfassend läßt sich somit feststellen:

Der Gleichheitsgrundsatz ist durch eine rückwirkende Gesetzesänderung in aller Regel nicht verletzt; dann nicht, wenn von der Neuregelung nur die noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Fälle erfaßt werden, aber auch dann nicht, wenn sie wieder aufgerollt werden sollen, weil anderenfalls keine materielle Gleichbehandlung herbeigeführt werden könnte. Bei Steuern, die ihrem Wesen nach grundsätzlich überwältzt werden und vom Letztverbraucher getragen werden sollen, scheitert das Bestreben nach materieller Gleichbehandlung an den tatsächlichen Voraussetzungen, da die Überwälzung nicht nachgeholt werden kann und die neue oder erhöhte Steuer für den Rückwirkungszeitraum somit einen Steuerpflichti-

31) aaO, S.427

32) Sudhoff, StW 1957 Sp.52, dessen These aber insbesondere durch die schwerlich zutreffende Berufung auf Buchwald nicht recht verständlich wird; ebenso wohl auch Fritsch, StW 1952, S.546.

33) Vgl. dazu auch Klein, Monogr. S.60

gen trifft, den sie nach der Systematik der Steuer nicht treffen will. Da in diesem Fall weder eine Gleichheit erreichbar, noch das Rechtssicherheitsprinzip beachtet ist, kann sich der Gesetzgeber für die getroffene Regelung nicht auf einen Rechtfertigungsgrund berufen. Hier muß die Rückwirkung zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz und damit zur Verfassungswidrigkeit des entsprechenden Gesetzes führen. Diese Folge tritt bei rückwirkenden Stichtagsgesetzen dann ein, wenn die Wahl des Stichtags nicht von Erwägungen her bestimmt ist, die sich aus der Natur der Sache ergeben und bei Klauselgesetzen im übrigen dann, wenn die zeitliche Lage des Sachverhalts eine Gleichstellung mit den zukünftigen Fällen entweder geboten oder verboten hätte und das Gesetz dieses Gebot oder Verbot außer Acht gelassen hat.

Eine Grundsatzlösung ist jedenfalls über Art.3 GG nicht zu erreichen, da die Fallgestaltungen, die zu einer Verletzung des Gleichheitssatzes führen können, Ausnahmen sind, also nicht notwendig - typische Folgen gerade der Rückwirkungsanordnung darstellen.

§ 11 Rückwirkende Steuergesetze und die Eigentums-
garantie des Artikel 14 Absatz 1 und 3 GG.

Nach Art.14 Abs.3 GG darf eine Enteignung nur auf Grund eines Gesetzes erfolgen, das zugleich Art und Ausmaß der Entschädigung regelt. Diese sogen. Junktim-Klausel gilt für jedes während der Geltung des GG erlassene Gesetz. Enthält dieses keine Entschädigungsregelung, so ist es verfassungswidrig¹⁾. Die Prüfung eines rückwirkenden Steuergesetzes hat sich daher zunächst mit der Frage zu befassen, ob ein solches Gesetz eine Enteignung anordnet²⁾.

Die Diskussion um die Frage, inwieweit der Gedanke der Enteignung bei rückwirkenden Steuergesetzen weiterhilft, ist durch zwei Entscheidungen des BVerfG³⁾ angeregt worden, die in der rückwirkenden Entziehung einer Rechtsstellung eine Enteignung für möglich halten.

I. Das Vermögen als Gegenstand der Enteignung:

Bedenken gegen die Auffassung, in der Entziehung von Mitteln durch rückwirkende Gesetze liege eine Enteignung, können jedenfalls vom Gegenstand des Eingriffs her nicht geltend gemacht werden. Schon seit längerer Zeit haben Lehre und Rechtsprechung den Kreis der enteignungsfähigen Objekte immer weiter ausgedehnt und sogar Forderungsrechte als einer Enteignung fähig angesehen⁴⁾. Das Vermögen oder die Einkünfte - woraus auch immer die Steuer bezahlt werden muß - können also durchaus Gegenstand der Enteignung sein.

1) BVerfG Bd.4, S.219 ff.

2) Dabei werden aus der Untersuchung von vornherein Steuergesetze ausgeschlossen, die eindeutig konfiskatorischen Charakter tragen. Die Frage, ob darin eine Enteignung liegt, wird hier im allgemeinen unabhängig davon sein, ob ein solches Gesetz eine Rückwirkung aufweist oder nicht. Maßgebend ist die sich letztlich ergebende Gesamtbelastung.

3) Vom 13.4.1950 und vom 21.6.1950, NJW 1950, S.540 ff, S.542 bzw. DOGE, S.242/243

4) Vgl. dazu Palandt, 21.Aufl. Anm.5 b zu § 903 BGB

II. Die Steuer als Mittel der Enteignung:

1. Der Einzelakt als Voraussetzung:

Der BGH hat in ständiger Rechtsprechung⁵⁾ die Auffassung vertreten, eine Enteignung könne nur dann vorliegen, wenn dem Einzelnen oder einzelnen Personengruppen ein bestimmtes Sonderopfer auferlegt werde, das andere vergleichbare Personen oder Gruppen nicht treffe. Diese sogen. Einzelakttheorie wird auch im Schrifttum überwiegend vertreten⁶⁾. Schließt man sich ihr an, so ergibt sich von selbst, daß ein Steuergesetz keine Enteignung enthält. Denn es liegt normalerweise in seinem Sinn, alle Steuerpflichtigen, auf die der Tatbestand zutrifft, in gleicher Weise zu erfassen. Das muß ebenso für die rückwirkende Steuererhebung auf einen vergangenen Zeitraum gelten, ohne daß es darauf ankäme, ob der Gesetzgeber die für den Gleichheitssatz maßgebenden Gesichtspunkte im Rahmen der Rückwirkungsfrage⁷⁾ berücksichtigt hat⁸⁾. Vielmehr genügt es für die Verneinung des Vorliegens eines Sonderopfers bereits, wenn das Gesetz so gefaßt ist, daß von ihm eine Vielzahl von Fällen, auf die die Voraussetzungen des Gesetzes zutreffen, einer geänderten Besteuerung unterworfen wird. Das hat nichts mit einem Festhalten am klassischen Enteignungsbegriff zu tun, wie Zunft⁹⁾ offenbar meint. Nur die willkürliche Sonderbehandlung eines oder weniger Einzelfälle könnte dazu führen, den Einzelakt als gegeben an-

5) Siehe insb. Kröner, Eigentumsgarantie, S.44 und die Nachweise in Fußn. 139 bis 141

6) Vgl. die Nachweise bei Gegerle, aaO, S.66 Fußn.8

7) Vgl. oben § 10

8) Dazu Ballerstedt, SJZ 1949 Sp. 410

9) AcP 152 S.291

zuerkennen¹⁰⁾. Mit Recht betont Meyer-Cording¹¹⁾, daß jede andere Abgrenzung den Enteignungsbegriff aufweichen würde¹²⁾.

2. Der durch Art.14 GG geschaffene Schutzbereich gegenüber der Öffentlichen Hand:

Auch die Ablehnung der Einzelakttheorie führt zunächst nicht weiter, sondern nur bis zu der, ebenfalls wohl schon als ständig zu bezeichnenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹³⁾, die dahin geht, daß Art.14 den Schutz öffentlich-rechtlicher Ansprüche nicht in sich schließe. In der zuletzt genannten Entscheidung hat das Gericht allerdings die früher apodiktisch getroffene Feststellung insoweit eingeschränkt, als es nunmehr eine enteignungsfähige Rechtsstellung dann anerkennen will, wenn der das subjektiv-öffentliche Recht begründende Tatbestand seinem Inhaber eine Position verschafft habe, die derjenigen des Eigentums so nahe komme, daß Art.14 Anwendung finden müsse. Die Rechtsposition müsse so stark sein, daß es nach dem rechtsstaatlichen Gehalt des Grundgesetzes ausgeschlossen erscheine, daß der Staat ersatzlos entziehen könne. In diesem Fall komme es nicht entscheidend darauf an, ob die Rechtsposition im privaten oder öffentlichen Recht wurzele oder ob sie privatrechtliche Elemente aufweise. Das stimmt im Ergebnis wohl mit der Auffassung von Forsthoff¹⁴⁾ überein. Eine erheblich weitere Ausle-

10) Solche Gesetze interessieren hier aber nicht, da ihr typisches Kriterium nicht die Rückwirkung als solche, sondern die Regelung eines konkreten Einzelfalles ist; sie wären aber wohl schon aus anderen Gründen nicht gültig.

11) JZ 1952, S.163

12) Ebenso Köster, BB 1952 S.94; Klein, Monogr. S.43; Pfeiffer, Diss. S.46/47; Schlensker, Diss. S.65-67; Vogel, Diss. S.113-118

13) Bd.1, S.264 ff, 277; Bd. 11, S.64 ff = NJW 1960 S.1195; BB 1963 S.796

14) NJW 1955, S.1249-1251

gung hatte der BGH vertreten. Im Beschluß des GrZS vom 9./10.6.1952¹⁵⁾ war er der Meinung, der Eigentumschutz müsse auf jedes vermögenswerte Recht bezogen werden, gleichgültig, ob es dem Bürgerlichen Recht oder dem Öffentlichen Recht angehöre. Die Notwendigkeit eines derart umfassenden Grundrechtsschutzes leitet der BGH allerdings daraus ab, daß der Staat "nach dem ganzen Vermögen der Bürger greift". Das würde also jedenfalls für konfiskatorische Steuergesetze zutreffen, die hier aber ausgeklammert werden sollen, so daß diese Rechtsprechung im vorliegenden Fall der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts wohl nicht entgegensteht¹⁶⁾.

Der Tatbestand, der darin besteht, der Besteuerung ausgesetzt zu sein, verleiht dem Betroffenen zugleich die Befugnis, von dem ihn steuernden Hoheitsträger verlangen zu können, daß ihm jedenfalls ein den jeweiligen Zeitverhältnissen angepaßtes Existenzminimum an Einkünften und Vermögen belassen wird¹⁷⁾. Weiter als bis zu diesem Punkt gehen auch in einem Sozialstaat¹⁸⁾ die Grenzen nicht, die durch den finanziellen Bedarf des Staates zur Erfüllung seiner Aufgaben gesteckt werden¹⁹⁾

15) BGHZ Bd.6, S.278 = NJW 1952, S.972

16) Das dürfte aus den gleichen Gründen auch für das Gutachten vom 26.1.1953 - LM Nr.21 zu Art.14 und Nr. 5 zu Art.20 GG - gelten.

17) Art.14 Abs.1 GG gewährleistet das Vermögen als Institution, kann hier also nicht begrenzend wirken; vgl. Maassen, FR 1961, S.125.

18) Art.20 Abs.3 GG

19) Vgl. dazu Forsthoff, aaO, S.1250, dessen Auffassung insoweit grundsätzlich mit der hier vertretenen übereinstimmt, der den Begriff der konfiskatorischen Steuer aber wohl zu sehr einschränkt, wenn er in Fußn.9 ausschließlich auf den Anteil am Volksvermögen, nicht denjenigen am Sozialprodukt abstellt; Zweifel gegen diese Auffassung werden auch von Bollerstedt, Wirtschaftsverfassungsrecht S.39, für den Bereich der Wirtschaftsverfassung erhoben.

Insoweit schafft das Sozialstaatsprinzip und der Grundsatz von der Achtung der Menschenwürde²⁰⁾ für den Steuerpflichtigen eine Rechtsstellung, die so stark ist, daß sie wohl auch nach der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts nicht ersatzlos entzogen werden kann. Diese Rechtsposition interessiert hier aber nicht. Ihre Verletzung ist nicht typischerweise gerade durch rückwirkende Steuergesetze bedingt, sondern kann genau so gut durch in die Zukunft wirkende Gesetze erfolgen. Eine Rechtsposition, die gerade davor schützen soll, daß der Bürger durch rückwirkende Steuern belastet wird, läßt sich aus Art. 14 GG nicht ableiten; diese Grundrechtsbestimmung schützt überhaupt nicht generell das Vermögen gegen Eingriffe des Staates durch Auferlegung von Geldleistungspflichten. Solche Pflichten berühren nicht die Eigentumsgarantie des GG²¹⁾. Die abweichende Ansicht von Sudhoff²²⁾, der dem Beschluß des DOG zustimmt, ist vereinzelt geblieben und beruht wohl auch auf der Verwechslung des bestimmten mit dem bestimmbaren Personenkreis.

An diesem Ergebnis ändert die Heranziehung des Begriffs der "wohlerworbenen Rechte" nichts. Soweit darunter der durch Zeitablauf erworbene Vertrauensschutz verstanden wird²³⁾, wird dieser selbst von einem noch so weit gefaßten Begriff des vermögenswerten Rechts nicht umschlossen. Versteht man aber Rechte rein materieller Natur darunter, so gilt folgendes: Mit dem Ausdruck im hergebrachten Sinn²⁴⁾ ist nichts anzufangen. Er sagt nichts darüber aus, von welcher Intensität des Ein-

20) Art.1 Abs.1 GG

21) BVerfG Bd.4 S.7 ff, S.17 mit Nachweisen; OVG Lüneburg, NJW 1952 S.1230, speziell für den Fall rückwirkender Steuergesetzgebung; vgl. dazu auch W.Weber in AöR Bd.77 S.86

22) StW 1957, Sp.51

23) So offenbar Tietz, NJW 1951, S.470

24) Vgl. dazu vor allem Goeppert, aaO, S.1 ff.

griffs an eine Rechtsposition als so schutzwürdig - im erwähnten Sinn- zu betrachten ist, sondern müßte vom konkreten Einzelfall her jeweils neu bestimmt werden. Ein objektiver Anhaltspunkt für die Schutzwürdigkeit des Rechts fehlt²⁵⁾. Setzt man hingegen den Ausdruck mit dem Begriff der Eigentumsgarantie gleich, dann wären zwar die Bedenken hinsichtlich der Praktikabilität ausgeräumt, man müßte dann aber wieder auf die Frage abstellen, ob es sich um enteignungsfähige Rechtspositionen handelt und käme damit zu dem gleichen Ergebnis, das sich schon oben gezeigt hat.

3. Begriffliche Bedenken bei der Entziehung von Mitteln durch Besteuerung:

a) Gegen die Annahme einer Enteignung wird ferner vorgebracht²⁶⁾, eine Enteignung von Geld sei deswegen unmöglich, weil sie nach Art.14 Abs.3 nur gegen Entschädigung vorgenommen werden dürfe. Es wäre aber widersinnig, wollte der Staat zur Deckung seines Bedarfs Steuern erheben, für die er dann Entschädigung in Geld leisten müßte; der Vorgang würde also darin bestehen, daß mit der einen Hand zurückgewährt würde, was mit der anderen genommen worden war, weil der Betroffene durch die Enteignung keinen Schaden, aber auch keinen Vorteil haben solle, ihm also ein Geldbetrag gleicher Höhe zurückzuerstatten sei.

Dieser Gesichtspunkt führt hier jedoch nicht weiter, denn er ist keine Begründung dafür, daß Abgabengesetze nicht enteignen können, sondern eine Überlegung, die die Frage nach der angemessenen Entschädigung betrifft.

25) Scheerbarth, Monogr. S.39

26) Roth, Öffentliche Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, S.59/60; Forsthoff, BB 1953, S.421

Der Gedankengang setzt immer eine schon vorher vorzunehmende Grenzziehung zwischen Enteignung und Eigentumsbindung voraus, die durch ihn nicht mehr verändert werden kann. Das zeigt sich einmal schon daran, daß als Rechtsfolge nur die "Unmöglichkeit der Enteignung" behauptet wird²⁷⁾, aber auch aus folgender Überlegung: Wollte man in der Steuererhebung generell die Möglichkeit einer Enteignung erblicken, so würde der Gesichtspunkt von der Pflicht zur Rückgewährung des gleichen Betrages nur dazu führen, daß die Enteignung unzulässig wäre, weil der aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, der auch im Verwaltungsrecht gilt²⁸⁾, abgeleitete Satz anzuwenden wäre, daß derjenige etwas nicht herausverlangen darf, was er sofort zurückgeben müßte²⁹⁾. Dabei kommt es auf die Frage nicht an, ob dieser Grundsatz den Gesetzgeber bindet. Denn es genügt, wenn das Gesetz die ausführende Verwaltung zu einem Handeln zwingen würde, das gegen diesen Grundsatz verstößt. Zu dem gleichen Ergebnis kommt man, wenn man nur in dem Eingriff in das Recht auf Menschenwürde und soziale Behandlung³⁰⁾ durch Steuergesetze eine Verletzung einer eigentumsähnlich geschützten Rechtsposition erblickt. Auch hier kann der Gesichtspunkt von der Pflicht zur Entschädigung in Höhe des "Enteignungsbetrages" nicht zu einer Veränderung des Anwendungsbereichs des Enteignungsbegriffs, sondern nur dazu führen, daß eine Enteignung durch Auferlegung von Steuern unzulässig ist. Die Frage aber, ob überhaupt in der Besteuerung ein Eingriff in eine geschützte Rechtsposition liegen kann,

27) Aus der Roth, S.58/59, allerdings die kaum zutreffende Folgerung zieht, daß es sich schon begrifflich nicht um eine Enteignung handeln könne.

28) Vgl. Schlensker, Diss. S.41, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung und die umfassende Zusammenstellung bei Soergel-Siebert, 9.Aufl. 1.Bd. Rdn.49 zu § 242 BGB.

29) Dolo petit, qui petit, quod redditurus sit.

30) Vgl. oben II.2

wird dadurch weder beantwortet noch beeinflusst, ist vielmehr, wie immer, Voraussetzung für die Frage nach der Entschädigungsregelung. Die Besonderheit besteht lediglich darin, daß die Entschädigungspflicht, auch bei gesetzlich vorgesehener Regelung, die Unzulässigkeit jeder Enteignung von Geld bewirkt, nicht aber schon die Möglichkeit einer solchen Enteignung grundsätzlich ausschließt.

b) Dagegen kommt einer anderen Überlegung von Roth³¹⁾ entscheidende Bedeutung zu: Der Zweck der Enteignung bestehe in der Gewinnung oder Nutzbarmachung eines bestimmten Rechts, welches unmittelbar für eine bestimmte öffentliche Aufgabe erforderlich sei. So weit man auch den Begriff der öffentlichen Aufgabe fasse und so unbestimmt das Erfordernis "zum Wohl der Allgemeinheit" auch sein möge, so müsse doch das zu enteignende Gut nicht indirekt, sondern direkt dem Wohl der Allgemeinheit dienen. Es genüge nicht, wenn erst durch Hinzutreten weiterer Umstände die vom Gesetz geforderte Nützlichkeit geschaffen würde, sondern es müsse gefordert werden, daß die zu enteignenden Güter gerade in ihrer speziellen Beschaffenheit benötigt würden.

Einer solchen Einschränkung im Hinblick auf den Enteignungszweck muß grundsätzlich zugestimmt werden. Auch dieser Gesichtspunkt kann allerdings nicht dazu führen, die Zulässigkeit konfiskatorischer Eingriffe zu rechtfertigen³²⁾.

31) aaO, S.57

32) Man kann diese Folgerung wohl auch ohne Zuhilfenahme des Art. 14 GG aus Art.1 Abs.1, 19 Abs.2 und 20 Abs.3 GG ziehen.

4. Sonstige begriffliche Bedenken:

Bellstedt³³⁾ macht zwischen der Steuer und der Enteignung einen "fundamentalen Unterschied", den er dadurch kennzeichnet, daß bei der Steuer gegeben, bei der Enteignung genommen werde. Daraus folgert er, die Steuer habe mit Eingriffen im technischen Sinn nichts zu tun. Nur soweit ein Steuergesetz "Interventionsgesetz" sei, habe auch das Steuergesetz den Charakter einer Eingriffsnorm. Diese Unterscheidung kann jedoch kaum zutreffend sein. Abgesehen von den Schwierigkeiten, die die Abgrenzung der Interventions- von den übrigen Steuergesetzen bringt, kann man in dem Begriffspaar Geben - Nehmen keinen so großen Gegensatz sehen, der eine nach dem Zweck des Gesetzes orientierte, so verschiedene Beurteilung zuließe: Der Steuerpflichtige, der nicht freiwillig zahlt, wird zwangsweise dazu angehalten; der von einer Enteignung Bedrohte kann den betroffenen Gegenstand freiwillig vorher abgeben. Im Ergebnis rechtfertigt das keine so unterschiedliche Behandlung.

Ebenso wenig scheint es mir³⁴⁾ entscheidend darauf anzukommen, ob die Geldleistungspflicht aus rein nicht-fiskalischen Gründen, also unter Außerachtlassung des finanziellen Ertrags auferlegt wird, in welchem Fall Roth das entsprechende Gesetz für verfassungsrechtlich unzulässig hält. Es sei nur daran erinnert, welch großes Gewicht die Besteuerungstheorie der Steuer als nicht nur zulässigem, sondern nicht mehr hinweg zu denkenden Mittel zur Verfolgung wirtschafts-, sozial-, gesundheits- und bevölkerungspolitischer Ziele beimißt³⁵⁾.

33) aaO, S.124

34) Im Gegensatz zu Roth, aaO, S.85/86

35) Bes. einprägsam dargestellt bei Neumark, HDSW Bd.10, S.94-96

Wenn die Bedenken gegen die Möglichkeit einer Enteignung durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schon grundsätzlich so stark sind, dann kann auch dieser Gesichtspunkt nicht zu einer verschiedenartigen Beurteilung beitragen.

III. Ergebnis:

Die Untersuchungen im Hinblick auf die Möglichkeit einer Enteignung durch Besteuerung haben gezeigt, daß Bedenken gegen Steuergesetze, sofern sie unter diesem Aspekt überhaupt erhoben werden können, nicht auf Steuergesetze mit oder ohne Rückwirkung beschränkt sind, sondern daß es sich um Erscheinungen handelt, für deren Auftreten die Rückwirkung nicht typisch ist. Es ist daher selbstverständlich, daß alle diese Erwägungen nicht nur auf Steuergesetze mit echter sondern auch auf solche mit unechter Rückwirkung anzuwenden sind.

Damit kann festgestellt werden: Die Rückwirkung an sich kann für eine Prüfung im Hinblick auf Enteignungsgrundsätze niemals spezieller Anlaß sein. Über Art.14 GG ist hier nicht nur eine Grundsatzlösung nicht zu erreichen³⁶⁾, sondern dieser Artikel ist für die Antwort auf die Frage nach der Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze überhaupt untauglich. Die Einmütigkeit, die darüber besteht, daß die Besteuerung grundsätzlich keine Enteignung darstellt³⁷⁾, muß demnach auch auf die Besteuerung durch rückwirkende Gesetze bezogen werden.

36) So Kimminich, JZ 1962, S.520

37) Vgl. die Nachweise bei Bellstedt, S.123, Fußn.1

§ 12 Die Anwendung von Artikel 103 Absatz 2 GG

Art. 103 Abs.2 GG enthält ein ausnahmsloses Verbot der Rückwirkung bei Strafgesetzen¹⁾. Geht man vom bloßen Wortlaut aus, so ist über die Anwendung dieses Satzes auf andere als Strafgesetze nichts gesagt²⁾. Für die Auslegung bestehen vier Möglichkeiten:

- a) Man nimmt an, daß die Vorschrift die Rückwirkung nur bei Strafgesetzen verbieten, im übrigen aber zulassen wollte.
- b) Man unterstellt, daß in Art.103 Abs.2 ein allgemeiner Rechtsgedanke speziellen Ausdruck für das Strafrecht gefunden habe, der in gleicher Weise aber auch auf allen anderen Gebieten anzuwenden sei.
- c) Man wendet den dort enthaltenen Rechtsgedanken wegen vergleichbarer Interessenlage entsprechend auch auf andere als Strafgesetze an.
- d) Man legt diese Bestimmung so aus, daß der Gesetzgeber sich bei den übrigen Gesetzen überhaupt keine Gedanken gemacht oder sich deswegen einer Auffassung enthalten habe, weil er davon ausgegangen sei, daß sich die Beschränkungen gegebenenfalls aus anderen Grundrechtsbestimmungen herleiten lassen würden.

Welche dieser Möglichkeiten die richtige ist, hängt davon ab, ob Art.103 Abs.2 auf Besonderheiten des Strafrechts zurückzuführen ist oder als Ausdruck eines überpositiven oder verfassungsrechtlichen Prinzips von

-
- 1) "Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde."
 - 2) Es ist selbstverständlich, daß Steuerstrafgesetze unter diese Vorschrift fallen. Sie interessieren aber hier nicht.

allgemeiner Tragweite betrachtet werden muß³⁾). Dieses Prinzip könnte man dann etwa dahin formulieren, daß niemand schwerwiegende nachteilige Rechtsfolgen für ein Verhalten erleiden soll, das zur Zeit seiner Verwirklichung gesetzlich noch nicht erfaßt und damit steuerrechtlich indifferent war⁴⁾. Welcher Lösung man auch den Vorzug gibt, das Ergebnis der Auslegung kann immer nur ein einheitliches sein, also zur Anwendbarkeit oder Unanwendbarkeit schlechthin führen.

I. Der generelle Umkehrschluß:

Ein Umkehrschluß, der aus Art.103 Abs.2 GG die allgemeine Zulässigkeit außerstrafrechtlicher Gesetze mit Rückwirkung folgert, ist, soweit ersichtlich, nur von Friedländer⁵⁾ vertreten worden. Wenn Pfeiffer⁶⁾ meint, die herrschende Lehre vertrete diese Auffassung, so trifft das nicht zu. Auch Klein⁷⁾ wendet sich nur gegen die Analogie und gegen die direkte Anwendung der Vorschrift, läßt aber selbst hinsichtlich der Nichtanwendung Ausnahmen zu⁸⁾. Schon die Tatsache, daß diese Lösung kaum vertreten wird, läßt erhebliche Zweifel an ihrer Richtigkeit auftauchen. Aus dem Sinn und Zweck des Art.103 Abs.2 und aus seinem Wortlaut allein lassen sich allerdings keine ausreichenden Anhaltspunkte, weder für die eine noch für die andere Auffassung gewinnen. Für den Umkehrschluß mag die von Gegerle⁹⁾ und Schlensker¹⁰⁾ untersuchte und als feststehend angenommene Tatsache ins Feld geführt werden, daß das

3) So Coing, BB 1954, S.139

4) Vogel, NJW 1960, S.1184

5) StW 1953, Sp.311 ff: "Die besondere Regelung spricht im Gegenteil gegen den allgemeinen Grundsatz".

6) Diss. S.39

7) Monogr. S.48

8) aaO, S.48/49

9) Diss. S.72

10) Diss. S.64/65

Rückwirkungsverbot seit jeher auf Strafgesetze beschränkt war, weil die Folgen sich gerade auf diesem Gebiet besonders deutlich zeigten. Auch dieser Gesichtspunkt ist aber nicht entscheidend, obgleich er den Gedanken nahelegt, man habe es mit einem besonders eigenartigen Rechtsgedanken zu tun. Es bleibt aber die Möglichkeit offen, daß sich der Gesetzgeber bei Schaffung dieser Verfassungsnorm an frühere Vorbilder angelehnt hat, ohne über die Rückwirkung bei anderen Gesetzen irgend etwas aussagen zu wollen. Bei dem somit nötigen Zurückgreifen auf die Entstehungsgeschichte erweist sich die Annahme als richtig, der Verfassungsgeber habe in diesem Zusammenhang an andere Gesetze als Strafgesetze überhaupt nicht gedacht¹¹⁾, womit der Auffassung von der generellen Zulässigkeit außerstrafrechtlicher Normen der Boden entzogen ist. Dieser Auffassung ist daher zu Recht die Gefolgschaft versagt worden¹²⁾.

II. Die direkte Anwendung von Artikel 103 Absatz 2 GG:

Die wörtliche Beschränkung auf Strafgesetze wäre nun allerdings nicht entscheidend, wenn Art.103 Abs.2 nur einem Grundsatz Ausdruck verliehen hätte, der in weit darüber hinausgehender Allgemeinheit auch für andere Gesetze gilt, auf Grund entweder überpositivem Rechts oder eines anderen übergeordneten Prinzips. Dann hätte Art.103 Abs. 2 GG lediglich deklaratorische Bedeutung und würde nur das aussagen, was anderenfalls genauso gegolten hätte und auf anderen Gebieten genauso gilt.

11) So berichtet jedenfalls Holtkotten in Bonner Kommentar, Anm.I zu Art.103 GG; auch Schlensker, S.56 geht hiervon aus.

12) Ausdrücklich abgelehnt wurde sie vor allem von Coing, BB 1954 S.137/38; Forsthoff, Lehrbuch S.142; Gegerle, aaO, S.73; Hamann, Grundgesetz, Einführung S.46; Kisker, aaO, S.16 mit weiteren Nachweisen; Meyer-Cording, JZ 1952 S.165; Pfeiffer, Diss. S.39 und Schlensker, Diss. S.56

In der Tat wird eine solche Auffassung vertreten¹³⁾. Das Prinzip, dessen überragende Bedeutung die Beschränkung auf Strafgesetze unzulässig machen soll, wird dabei sehr verschieden konkretisiert: teils wird auf das Recht zur freien Entfaltung der Persönlichkeit verwiesen¹⁴⁾, teils wird die behauptete logische Unmöglichkeit echter Rückwirkung zu Hilfe genommen¹⁵⁾ oder wird vom Rückwirkungsverbot als einem allgemeinen Rechtsgedanken gesprochen, wie er Gemeingut fast sämtlicher abendländischer Kulturstaaten sei. In Art.103 Abs.2 werde nur positiviert, was im Rechtsbewußtsein fast aller abendländischer Kulturstaaten als gegen das allgemeine Menschenrecht der Entfaltung der Persönlichkeit verstoßend empfunden werde¹⁶⁾. Schließlich wird das allgemeine Prinzip auf das Gebot von Treu und Glauben oder den Gedanken der Rechtssicherheit in Verbindung mit dem Grundsatz der Vorhersehbarkeit staatlicher Anordnungen zurückgeführt¹⁷⁾. Jedoch vermögen alle diese Begründungen nicht zu überzeugen.

Soweit dabei Art.2 Abs.1 GG als übergeordneter Gedanke herangezogen wird, sei darauf verwiesen, daß im Rahmen der Rückwirkungsfrage diese Vorschrift nicht weiterhilft, gleichgültig mit welchem Inhalt man sie versieht. Die Behauptung von der logischen Unmöglichkeit hingegen ist, wie wir gesehen haben und noch sehen werden, eine Definitionsfrage, die durch eine Fiktion gelöst werden kann. Was das Prinzip von Treu und Glauben betrifft, so wird sofort zu zeigen sein, daß es hier kei-

13) So vor allem Coing, aaO; Jansen, JR 1953, S.409/410; von Oppen, StbJb 1950 S.374; Sudhoff, aaO, unter Berufung auf Coing; Vogel, NJW 1960, S.1184.

14) Meyer-Cording, aaO; Pfeiffer, S.40/41

15) von Oppen, aaO

16) Jansen, aaO, S.309

17) Vogel, NJW, aaO; Coing, BB, aaO.

nen Platz hat. Die Heranziehung des Gedankens der Rechtssicherheit wird uns später noch ausführlich zu beschäftigen haben. Sie bedeutet zunächst eine Verweisung auf das Rechtsstaatsprinzip. Da dieses jedoch - und der Gesichtspunkt der Rechtssicherheit kaum weniger - ungemein vielgestaltig ist und im Einzelfall der Konkretisierung bedarf¹⁸⁾ leuchtet es ein, daß eine Parallele zwischen ihm und Art.103 Abs.2 schon deswegen nicht gezogen werden kann, weil die letztere Vorschrift ein striktes, keiner Abwägung zugängliches Verbot enthält, während die Notwendigkeit einer immer wieder neuen Konkretisierung nicht von vorneherein eine ganz bestimmte, nur in einer Richtung mögliche Lösung vorgibt. Daher besteht Übereinstimmung mit C.Arndt darüber, daß die Ableitung aus dem Prinzip der Rechtssicherheit nicht ausreicht, um von Art.103 Abs.2 aus das generelle Rückwirkungsverbot auch auf die Gesetzgebung auf anderen Rechtsgebieten auszudehnen¹⁹⁾. Die Behauptung vom Rückwirkungsverbot als einem Gemeingut abendländischer Kulturstaaten schließlich wird schon durch die Untersuchungen widerlegt, die zu dem Ergebnis geführt haben, das Rückwirkungsverbot sei seit jeher auf Strafgesetze beschränkt gewesen²⁰⁾.

III. Die analoge Anwendung von Art.103 Abs.2 GG:

Auch eine solche Auslegung wird vertreten²¹⁾. Sie wird durch zwei voneinander abweichende Thesen begründet:

18) BVerfG Bd.11, S.72; Klein, StW 1954 Sp.39

19) C.Arndt, DVBl 1958, S.121

20) Vgl. oben Fußn.9/10

21) So z.B. von Vogel, NJW aaO, DStZ A S.111; FR 1960, S.29 und Diss.S.122/123; Eckhardt-Hillebrecht, S.64 und 66; Meyer-Cording, aaO, S.165; Mondorf, StbJb 1951, S.31/32

1. Die ethymologische Begründung:

Mondorf²²⁾ hat nachzuweisen versucht, daß das Steuerrecht mit dem Strafrecht ethymologisch so nahe verwandt sei, daß schon aus diesem Grunde eine Analogie geboten erscheine. Er leitet seine Behauptung aus der angeblich gleichen Herkunft der Worte "Steuer" und "Strafe" her. Seine Beweisführung ist jedoch von Klein²³⁾ ausführlich und überzeugend widerlegt worden. Sie hat auch im übrigen im Schrifttum keinen Anklang gefunden²⁴⁾.

2. Art.103 Abs.2 GG als Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens:

Wesentlich häufiger wird der Analogieschluß auf die Behauptung gestützt, Art.103 Abs.2 enthalte einen Grundsatz, der für alle Rechtsgebiete, zumindest für alle diejenigen gelte, die, wie das Steuerrecht, von besonders schwerwiegender, belastender Bedeutung für den Unterworfenen seien²⁵⁾. Die steuerlichen Auswirkungen, die den Staatsbürger wirtschaftlich oft weit stärker treffen würden als eine Geldstrafe, rechtfertigten es, das in Art.103 Abs.2 nur für das Strafrecht ausgesprochene Rückwirkungsverbot auch auf Vorschriften auszu dehnen, die, wie Steuergesetze, in ihrer Wirkung mit den Strafrechtsnormen korrespondierten²⁶⁾.

Wenn der Vergleich der Auswirkungen im Einzelfall auch zutreffen mag, so ist es doch nicht ausreichend, allein auf die möglicherweise sehr ähnlichen Rechtswirkungen

22) StbJb, aaO.

23) Monogr. S.46

24) Ablehnend z.B. Eckhardt-Hillebrecht, S.64; Kimminich, S.520; Schlensker, Diss. S.55 mit ausführlicher Begründung und unter Bezugnahme auf Bühler.

25) Eckhardt-Hillebrecht, S.64, ähnlich Vogel, Diss. wie Fußn.21

26) Eckhardt-Hillebrecht, S.66; Vogel, S.122

abzustellen. Vogel²⁷⁾ schwächt seine Auffassung daher auch insoweit ab, als er die Analogie nur dort bejaht, wo der Steuerpflichtige nach dem Wortlaut des Gesetzes die Auffassung gewinnen müsse, der Gesetzgeber wolle ein ehemals erlaubtes Verhalten mißbilligen. Jedoch kann auch dieser zusätzliche, subjektive Gesichtspunkt in seiner Allgemeinheit nicht genügen, schon weil er keinen zuverlässigen Abgrenzungsmaßstab vermittelt. Man muß vielmehr entscheidendes Gewicht auf die Beachtung der zwischen Strafrechtsnormen einerseits und Steuergesetzen andererseits bestehenden Verschiedenheiten hinsichtlich der zugrunde liegenden gesetzgeberischen Motive legen: Das Strafrecht ist ein Rechtsbereich, der, um mit Kisker²⁸⁾ zu sprechen, die Frage von Schuld und Sühne betrifft, während das Steuerrecht die Aufbringung von Mitteln bezweckt oder außerfiskalische, aber auch außerstrafrechtliche Zwecke verfolgt. Das Verbot rückwirkender Strafgesetze erklärt sich nun gerade aus dem Charakter der Strafe als Sühne für begangenes Unrecht²⁹⁾. Dies setzt die Erkenntnis der Rechtswidrigkeit der damaligen Handlung voraus, die nur bei in die Zukunft gerichteten Gesetzen vorhanden sein kann³⁰⁾. Strafgesetze sind also nicht bloße Unterfälle der belastenden Gesetze. Vielmehr handelt es sich um zwei so verschiedene Kategorien, daß der Schluß von der einen auf die andere unmöglich ist³¹⁾. Diesen geradezu fundamentalen Unterschied verkennen Eckhardt-Hillebrecht³²⁾. Er muß dazu führen, daß Art.103 Abs.2 GG bei

27) Diss.S.123 unter Verwendung der Argumente von Klein, Monogr. S.49; ebenso in NJW 1960 S.1184; der Gedankengang ist letztlich wohl dem Beschluß des OVG Hamburg vom 28.2.1952, JZ 1952, S.416, entnommen.

28) Monogr. S.16

29) Kurz und exakt LVG Hamburg DStR 1951, S.330

30) Vgl. dazu Scheerbarth, Monogr. S.36

31) Kimminich, aaO, S.520; zur Rechtfertigung der unterschiedlichen Beurteilung siehe auch Krüger, Allgemeine Staatslehre, S.287

32) S.63/64

rückwirkenden Steuergesetzen nur da Bedeutung erlangt, wo das Gesetz eindeutig und nachweisbar keine fiskalischen sondern ausschließlich strafrechtliche Absichten verfolgt. Nur mit dieser Einschränkung kann daher die Auffassung von der "nachträglichen Mißbilligung eines steuerlich relevanten Verhaltens durch den Gesetzgeber" geteilt werden. Dann ist allerdings sehr die Frage, ob man ein solches Gesetz noch als materielles Steuergesetz bezeichnen kann oder ob man nicht vielmehr, weil sich die Bezeichnung ja nach dem materiellen Inhalt richtet und nicht nach dem äußeren Zusammenhang, hier von einem Strafgesetz sprechen muß. Dann kann aber Art.103 Abs.2 GG schon unmittelbar angewendet werden. Die Analogie führt also hier zu keinem brauchbaren Ergebnis³³⁾.

IV. Der eingeschränkte Umkehrschluß:

Wir kommen damit zwangsläufig zu der bereits angedeuteten Lösungsmöglichkeit zurück, nämlich der jetzt noch einleuchtender erscheinenden Tatsache, daß der Verfassungsgeber - und zwar aus guten Gründen, wie die Untersuchung ergeben hat - mit der Aufnahme des Art.103 Abs.2 GG keine Stellungnahme dazu abgeben wollte und auch nicht abgegeben hat, wie andere als Strafgesetze mit Rückwirkung zu behandeln seien. Man wird den Anwendungsbereich dieser Vorschrift also streng auf ihren Wortlaut zu beschränken haben, ohne in der einen oder anderen Richtung irgendwelche Schlüsse ziehen zu dürfen, die über diesen sich aus dem Wortlaut

33) Gegen die Analogie sprechen sich weiterhin aus: Friedländer, StW 1953 Sp.265; Hamann, Grundgesetz, Einführung S.46 und Anm. B 3 zu Art.103; Paulick, Gutachten S.49; Pfeiffer, Diss. S.41 und Schlensker, Diss. S.57, mit ausführlicher Begründung.

ergebenden Bereich hinausgehen³⁴⁾. Es hat sich im übrigen gezeigt, daß eine Reihe von Autoren, die für die Anwendbarkeit des Art. 103 Abs.2 GG auch hier plädierten, in Wahrheit auf Grundsätze zurückgreifen wollten, die angeblich in dieser Grundrechtsvorschrift eine nur auf ein Teilgebiet bezogene ausdrückliche Regelung gefunden haben. Umso näher liegt dann der Gedanke, wenn es umfassendere Rechtsgrundlagen geben sollte und die *lex specialis* nicht anwendbar ist oder doch eine grundsätzliche Lösung nicht zuläßt, auf das übergeordnete Prinzip zurückzugreifen. Das wird, soweit es noch nicht der Fall war³⁵⁾ demnächst zu geschehen haben.

34) Das ist offenbar auch die Auffassung von Hamann, aaO; Kisker, Monogr. S.16; Gegerle, S.73, Klein, Monogr. S.48 und Schlensker S.64/65; das BVerfG hat bisher nur die Ausdehnung auf "verhältnismäßig belanglose steuerliche Bestimmungen" ausdrücklich abgelehnt, Bd.7 S.89

35) Art. 2 Abs.1 GG ist als in Frage kommende *lex generalis* abgelehnt worden.

§ 13 Der Verstoß gegen die Grundsätze der Rechtslogik

Zunächst ist noch eine Auseinandersetzung mit dem Einwand erforderlich, rückwirkende Steuergesetze würden gegen die durch die Rechtslogik gebotenen Grundsätze verstoßen. In diesem Zusammenhang ist auch die Vereinbarkeit rückwirkender Gesetze mit dem "Wesen des Rechts" zu behandeln, da der vermeintliche Verstoß hiergegen gerade mit Erwägungen begründet wird, die der Rechtslogik entstammen. Dabei muß allerdings gleich vorweggeschickt werden: Das Argument, das Gesetz dürfe mit der Rückwirkung nichts Unmögliches anordnen, also nicht noch nachträglich eine Verpflichtung zum Handeln auferlegen, braucht uns nicht mehr zu beschäftigen. In § 3 I ist dieser Fall bereits behandelt worden. Soweit nur gegen ihn Bedenken erhoben werden¹⁾, kann dem ohne Einschränkung zugestimmt werden. Das ist aber nicht der typische Fall einer Rückwirkungsanordnung²⁾.

Soweit für die Behauptung, rückwirkende Gesetze seien mit dem "Wesen des Rechts" unvereinbar oder widersprüchen dem "Geist des Grundgesetzes". Begründungen gegeben werden, sind sie sehr vielfältig: Kisker³⁾ führt seine Auffassung auf die Zeitgebundenheit des Rechts zurück, die es dem Gesetzgeber verbiete, die Vergangenheit an Maßstäben der Gegenwart oder Zukunft zu messen. Dagegen verstießen rückwirkende Gesetze, da sie darauf abzielten, der Vergangenheit mit den Maßstäben der Gegenwart gerecht zu werden.

1) BVerwG NJW 1960 S.1588; Fritsch, Wpg 1952, S.545; Klein, Monogr. S.22 f; Peters, Lehrbuch S.81; Pfeiffer, S.38; Schlensker, S.47; Wolff, Lehrbuch § 27 I c 2; vgl. die übrigen in § 3 I genannten Nachweise.

2) Meyer-Cording, JZ 1952, S.161/162

3) Monogr. S.15

Diese Auffassung überschätzt das Gewicht des Prinzips der Zeitgebundenheit. Wenn man bedenkt, daß der Gesetzgeber ein erhebliches Interesse an der leichteren Überschaubarkeit der zu regelnden Fälle und an der, eventuell nur nachträglich möglichen, Anpassung haben kann, läßt sich die aus diesem Prinzip hergeleitete Forderung schwerlich rechtfertigen. Im übrigen ermöglicht das Messen der Vergangenheit an Maßstäben der Gegenwart gerade häufig erst eine gerechte Lösung. Die Zeitgebundenheit ist also auch kein Grundsatz, der etwa durch den Gleichheitssatz geboten wäre.

Weit häufiger als diese Überlegung ist die aus dem Gesetz als "Sollens-Satz" abgeleitete Folgerung: Gesetze könnten ihre Aufgabe, die Lebensordnung eines Gemeinwesens sinnvoll zu bestimmen, nur dadurch erfüllen, daß sie ein bestimmtes Verhalten fordern. Jedes Gesetz stelle sich demnach als ein Gebot⁴⁾, als ein "Sollens-Satz"⁵⁾ dar, d.h. als ein Satz, der ein bestimmtes Geschehen vorschreibt, indem er die Forderung nach einem gewissen Verhalten aufstellt, "ein Sollen statuiert"⁶⁾. Gesetze in diesem Sinn sagen nicht aus, daß etwas vor sich gegangen ist oder vor sich geht, weil es so vor sich gehen muß, sondern daß es so vor sich gehen soll. Eine Bestimmung werde also erst dadurch zu einem Sollenssatz und erst damit zu dem, was "das Wesen des Gesetzes" ausmache, daß es wegen der Folgerungen, die daran geknüpft sind, auf den von ihr Betroffenen von materiellem Einfluß sei, ihn mithin zu einem bestimmten Verhalten bewegen oder motivierend oder zwangsweise auf den menschlichen Willen Einfluß nehmen solle⁷⁾. Werde dagegen an eine schon vor Erlaß

4) Tietz, NJW 1951, S.468

5) Scheebarth, Monogr. S.8, insbes. Fußn.1

6) H.Kelsen, Hauptprobleme, S.6

7) H.Kelsen, S.14, Tietz, aaO wie Fußn.4

des rückwirkenden Gesetzes erfolgte und abgeschlossene Handlung eine von der bisherigen abweichenden Rechtsfolge geknüpft, so fungiere die Norm nicht mehr in ihrem ursprünglichen Zweck als Ursache der normierten Handlung, sondern diene nur noch als Beurteilungsmaßstab dessen, was geschehen ist⁸⁾. Davon, daß das Gesetz noch ein Sollen statuiert, könne keine Rede mehr sein; dann fehle aber das Wesentlichste der Norm, die motivierende Ursache. Daher verbiete schon die Rechtslogik, die Rückwirkung zuzulassen, weil es unmöglich sei, etwas für die Vergangenheit zu gebieten oder zu gestatten. Mit dieser Begründung rechtfertigten Tietz⁹⁾, Loewer¹⁰⁾, von Oppen¹¹⁾ und Mondorf¹²⁾ ihre Auffassung, die im Ergebnis darauf hinausläuft, rückwirkenden Gesetzen¹³⁾ die Anerkennung zu versagen. Im Grunde ist es wohl nichts anderes, wenn Krüger¹⁴⁾ die Rückwirkung als mit dem Wesen des Rechts deswegen unvereinbar bezeichnet, weil es das Wesen der Norm sei, die menschlichen Rechtsakte zu bestimmen, indem es sie bewerte, durch die Rückwirkung aber ein anderer Bewertungsmaßstab angelegt werde als der, der nach dem damaligen Willen des Gesetzgebers bestimmend sein sollte. Nur die bereits zur Zeit des Handelns geltende Norm vermöge den Menschen zu bestimmen, sein Handeln der Norm anzupassen¹⁵⁾.

8) Kelsen, aaO, S.15

9) NJW aaO, S.468

10) StJ 1953 Sp. 306/307

11) StbJb 1950, S.374 und FR 1951, S.197

12) StbJb 1951, S.25/26

13) Bei den drei Letzteren speziell Steuergesetzen.

14) DVBl 1955, S.791

15) Ähnlich, jedoch mit dem Zugeständnis der Möglichkeit von Ausnahmen v. Weber, AöR Bd. 77 S.84

Daß Loewer diese These vertritt, ist nur konsequent, da er dem Begriff "Rückwirkung" eine andere Inhaltseinstimmung gibt. Aus seinen Ausführungen ergibt sich aber, daß er die Rückwirkung dann für zulässig hält, wenn es sich nicht um die Anordnung nicht mehr nachholbarer tatsächlicher Vorgänge handelt¹⁶⁾. Man braucht also, da es sich nur um Befreiungsverschonungen handelt, dieser Auffassung nicht weiter nachzugehen, braucht auch nicht, die Friedländer¹⁷⁾ zu beten, auf das Argument zurückzugreifen, bei der Rückwirkung handle es sich nur um die nachträgliche Aufhebung steuerlicher Lasten. Denn das ist schon die Rechtsfolge, während Loewer ein Gesetz als rückwirkend bezeichnet, durch das "vergangenes Geschehen umgestaltet werden soll"¹⁸⁾. Jedoch kann die Behauptung vom Verstoß gegen die Rechtslogik auch mit der oben wiedergegebenen Begründung nicht aufrechterhalten werden.

Geht man von der Prämisse aus¹⁹⁾, daß Steuergesetze zumindest auch, wenn nicht ausschließlich, den Zweck verfolgen, den jeweils in Frage kommenden Körperschaften Einnahmen zu verschaffen, so spitzt sich das Problem auf die Frage zu, welcher Inhalt dem "Sollens-Satz" bei rückwirkenden Steuergesetzen im besonderen zukommt. Von der Beantwortung dieser Frage hängt es ab, ob etwas für die Vergangenheit geboten oder gestattet wird. Lautet der Satz nur: "Wer diesen oder jenen Steuerzinsbetrag erfüllt, muß - jetzt - Steuern zahlen", dann bezieht sich das maßgebende Sollen auf das Steuerzahlen, also auf eine Verpflichtung, die

16) aao, Sp.306: "Es kann sich immer nur um die Änderung der Folgen des Geschehens handeln... selbst wenn ein Gesetz die Idee verfolgt, nach dem früheren Recht anerkannte Folgen rückwirkend zu beseitigen, so ist doch seine Rechtswirkung erst mit seiner Verkündung eingetreten".

17) StW 1953, Sp.311 ff

18) Sp.306

19) Vgl. § 1 AO

aus denkgesetzlichen Gründen nur in der Zukunft erfüllt werden kann, nach dem gesetzgeberischen Willen auch nur in der Zukunft erfüllt werden soll. Dann sind die rechtslogischen Bedenken unbegründet, da den durch die Denkgesetze gebotenen Erfordernissen Genüge getan ist. Bekennt man sich hingegen zu der Auffassung²⁰⁾, es sei ein Essentiale eines jeden Steuergesetzes, daß dem Bürger das Wahlrecht eingeräumt werde, einen Tatbestand zu verwirklichen oder seine Verwirklichung zu vermeiden, definiert man den "Sollens-Satz" in diesem Fall also etwa dahin, daß der entsprechende Tatbestand nicht erfüllt werden soll, weil seine Verwirklichung mit einer zusätzlichen steuerlichen Belastung verbunden sei, so müßten in der Tat die aus der Eigenschaft des Gesetzes als "Sollens-Satz" hergeleiteten Bedenken durchgreifen. Das in dem Steuergesetz enthaltene Gebot kann jedoch nicht in dieser Weise umrissen werden. Dafür spricht zwar die Ansicht Kelsens²¹⁾ von der motivierenden Ursache als dem wesentlichsten Bestandteil des Gesetzes, doch gilt diese Auffassung zunächst einmal für den typischen Fall des Gesetzes, nämlich denjenigen, dessen Aufgabe es in erster Linie ist, einen bestimmten Lebenssachverhalt zu regeln, ihn in geordnete Bahnen zu lenken. Das "Motivieren" ist hier nicht nur Primär- sondern häufig einziger Zweck²²⁾. Damit steht aber auch schon fest, daß die Frage, worin das gesetzgeberische Gebot, das den "Sollens-Satz" charakterisiert, liegt, nicht generell mit dem Hinweis auf die motivierende Ursache beantwortet werden kann, sondern davon abhängig gemacht werden muß, welchen Zweck das Gesetz im Einzelfall verfolgt.

20) Siehe dazu vor allem Mondorf, aaO, S.25

21) Hauptprobleme S.15

22) Ein Beispiel für regelnde Gesetze sind sämtliche Strafgesetze. Die Bestrafung als Rechtsfolge ist nur Mittel zur Erreichung des Zwecks, der - auch - in der Abschreckung vor Taten liegt, die der menschlichen Gemeinschaft, ihrer Güter oder dem einzelnen Bürger schaden können.

Das Steuergesetz ist nun keineswegs typischer Normalfall eines regelnden Gesetzes. Einmal läßt es die Rechtsverhältnisse der Bürger untereinander, jedenfalls unmittelbar, unberührt - gerade das sind aber die Hauptfälle regelungsbedürftiger Sachverhalte - zum andern ist der Zweck eines Steuergesetzes in aller Regel ein fiskalischer. Wo dies der Fall ist, kann also der "Sollens-Satz" nur die erste der beiden möglichen Bedeutungen haben²³⁾. Das gilt auch, wenn neben dem Gedanken der Einnahmeerzielung noch andere, nicht fiskalische Erwägungen eine Rolle gespielt haben. Nur wo das Steuergesetz ausschließlich den letzteren Erwägungen zur Maßgeblichkeit verhelfen will, könnte der "Sollens-Satz" die zweite Form annehmen. Da sich aber andererseits durch rückwirkende Anknüpfung an in der Vergangenheit erfolgte Tatbestandsverwirklichungen nicht mehr rütteln läßt, wäre das rückwirkende Steuergesetz ein denkbar ungeeignetes Mittel zur Verfolgung solcher Zwecke, die darin liegen, der Verwirklichung bestimmter Tatbestände solle nach Möglichkeit ausgewichen werden. Auf diese Art kann eine indirekte Wirtschaftslenkung nicht betrieben werden; vielmehr greift hier der Fiskus höchstens aktiv in die Wirtschaft ein und steuert sie durch seine Maßnahmen - Mittelentzug oder Mittelhingabe - direkt in die von ihm gewünschte Richtung²⁴⁾. Dieser direkte Eingriff hat aber außer Betracht zu bleiben, weil er die Frage nach dem Inhalt des "Sollens-Satzes" nicht beeinflußt. Soweit ein Ausweichen aber noch möglich sein sollte, dient das Gesetz bewußt als "motivierende Ursache" und ist schon deshalb unbedenklich.

23) Vgl. Fritsch, StW 1949 Sp.836: "Nur zu geordneter Ermittlung und Durchsetzung des Steueranspruchs werden die gesetzlichen Tatbestände und Verfahrensvorschriften aufgestellt, ein normativer Wert als solcher kommt ihnen nicht zu."

24) Axer, Diss. S.97

Es sind daher kaum Fälle denkbar, wo bei rückwirkenden Steuergesetzen dem Gesichtspunkt der Einnahmeerzielung, abgesehen von dem der - noch möglichen - Lenkung, nicht doch Bedeutung zugemessen werden muß. Soweit dem so ist, enthält das rückwirkende Steuergesetz stets nur ein Rechtsfolgegebot²⁵⁾. Allein dieses macht hier den "Sollens-Satz" aus, der sich somit in der Auferlegung einer Geldleistungspflicht (= Rechtsfolge) erschöpft. Da diese Pflicht jedoch erst mit dem "Wirksamwerden" des Gesetzes entstehen kann, wird nicht für die Vergangenheit etwas geboten, sondern lediglich für die Zukunft²⁶⁾. Dieses Gebot kann auch an einen in der Vergangenheit verwirklichten Tatbestand geknüpft werden. Die gedankliche Verbindung wird dann durch die Fiktion hergestellt²⁷⁾, das Gesetz soll so angewendet werden, als hätte es bereits in der Vergangenheit gegolten, oder die Ereignisse der Vergangenheit sollten so behandelt werden, als ob sie erst nach Verkündung des Gesetzes verwirklicht worden wären.

Mit der Tatsache, daß jedes Gesetz ein Sollen statuiert, läßt sich also die Behauptung von der logischen Unmöglichkeit rückwirkender Steuergesetze nicht belegen. Das gilt, entgegen Vogel²⁸⁾ ohne Rücksicht darauf, ob es sich im konkreten Fall um abwälzbare oder nicht abwälzbare Steuern handelt. Denn wenn lediglich auf den Gesetzesbefehl, Steuern zu zahlen, abzustellen ist, kann dem Umstand keine Bedeutung zukommen, ob derjenige, an den dieser Gesetzesbefehl ergeht, letztlich auch derjenige ist, der die Belastung zu tragen hat. Denn auf

25) Ebenso für alle Steuergesetze Klein, Monogr. S.31, und Vogel, Diss. S.29

26) Im Ergebnis ebenso Klein, aaO, S.31; Fritsch, Wpg 1952 S.544 f; Mattern, JZ 1954, S.348; Salzwedel, Rechtsschutz S.9; Scheerbarth, DVBl 1956, S.395; Schlensker, Diss. S.46/49; Vogel, Diss. S.29

27) Vgl. oben § 3 I

28) Diss. S.29/30

diese Folgeerscheinung erstreckt sich das Gesetz, soweit es "Sollens-Satz" ist, nicht. Ebenso wenig läßt sich aus der Behauptung von der Rückwirkung als "Sünde wider den Geist des Grundgesetzes"²⁹⁾ irgend ein Schluß ziehen, da der Begriff "Geist des Grundgesetzes" kein irgendwie faßbarer, dem Inhalt nach abgrenzbarer Begriff ist. Was man unter dieser Formulierung verstanden wissen will, ist nichts Einheitliches. Daher ist diese Vorstellung unvollziehbar³⁰⁾.

Soweit das rückwirkende Steuergesetz also nicht bereits Geschehenes rückgängig machen, d.h. keine Tatsachen verändern, sondern aus einem gleichbleibenden Sachverhalt andere Rechtsfolgen ableiten will, können vom Gesichtspunkt der Rechtslogik her dagegen keine Bedenken erhoben werden³¹⁾. Die Fiktion, mit der hier gearbeitet werden muß, widerlegt auch die Behauptung³²⁾ von der Sinnwidrigkeit der rückwirkenden Besteuerung. Wenn der Bayerische Verfassungsgerichtshof in verschiedenen Entscheidungen von der Unzulässigkeit der Rückwirkung "wegen begrifflicher Unmöglichkeit" spricht³³⁾, dann ist offenbar wohl nur der Fall gemeint, daß ein rückwirkendes Gesetz den Versuch unternimmt, in irgendeiner Weise den Geschehensablauf der Vergangenheit nachträglich verändern zu wollen.

29) So Mondorf, aaO und von Oppen, aaO

30) Klein, Monogr. S.39

31) Im Ergebnis ebenso BVerfG Bd.2, S.237 ff, S.264

32) Friedrich, StW 1951 Sp.90

33) So z.B. in Bd.5, S.11 und S.186; in Bd.4, S.100 und in Bd.11, S.183

Kurz gesagt ist unter Rechtsstaat somit ein Staat zu verstehen, dessen Zweck die Schaffung und Aufrechterhaltung eines gerechten Zustands ist, "dessen gesamte Tätigkeit in Übereinstimmung mit dem Recht erfolgt"¹⁰⁾. Recht kann dabei als die im Sinn der Achtung der Persönlichkeit und der Rechtsgleichheit gestaltete Rechtsordnung verstanden werden¹¹⁾. Zum Rechtsstaat gehört aber weiter, daß die Übereinstimmung gesichert sein muß durch ausdrückliche oder zumindest mittelbare Gewährleistung von Grundrechten¹²⁾. Es ist also nicht ausreichend, wenn der Staat nur gewillt ist, die Idee der Gerechtigkeit nach innen und außen zu verwirklichen; er muß diesem Willen auch durch Schaffung wirk-samer institutioneller Sicherungen für die Rechte der seiner Macht Unterworfenen im Rahmen seiner Möglichkeiten eindeutig bekunden¹³⁾, das heißt auch fähig sein, die Bürger vor Willkür und Gewalt zu schützen¹⁴⁾.

10) So Paulick, Gutachten S.13, unter Berufung auf Klein, ZfGStaatsW, Bd.106 S.395, und in ZfGStaatsW, aaO, S.487; beide verwenden allerdings den Ausdruck "... eines materiell gerechten Zustands". Da sich später ein gewisser Widerstreit zwischen rechtssicherheit und materieller Gerechtigkeit zeigen wird, halte ich es nicht für zweckmäßig, den Inhalt des Rechtsstaatsbegriffs von vorneherein so zu definieren, daß das im folgenden zu Unklarheiten und zu Verwechslungen zwischen materieller Gerechtigkeit einerseits und dem materiellen Rechtsstaatsbegriff, der wie wir sehen werden, auch das Gebot nach Rechtssicherheit umfaßt, andererseits, führen kann.

11) Scheuner, Grundfragen des modernen Staates, S.152

12) Maunz-Dürig, Art.20 Rdn.70

13) Salzwedel, Rechtsschutz S.3

14) Peters, Recht - Staat - Wirtschaft, 3.Bd. S.67
Paulick, ZfGStaatsW, S.487

Im Bereich der Finanzgesetzgebung bedeutet Rechtsstaat vor allem die Übereinstimmung der Finanzgesetze mit der gesamten Verfassung¹⁵⁾. Daher ist jede Grundrechtsverletzung zugleich auch Verletzung des Rechtsstaatsprinzips; insoweit besteht Gesetzeskonkurrenz, bei der den Grundrechten wegen ihrer Spezialität der Vorrang gebührt. Aber nicht die Grundrechte allein richten Schranken auf. Auch der Kompetenzkatalog der Bundesgesetzgebung¹⁶⁾, die Bestimmungen über die Verwaltung¹⁷⁾, über die Rechtsprechung¹⁸⁾ und das Finanzwesen¹⁹⁾ enthalten inhaltliche Beschränkungen, an die die Gesetzgebung gebunden ist. "Alle Verfassungsnormen, die nicht rein verfahrensmäßiger Natur sind, legen dem Gesetzgeber inhaltliche Bindungen auf"²⁰⁾.

Da das Problem der rückwirkenden Steuergesetze aus den Grundrechten nicht unmittelbar gelöst werden kann, muß deshalb auf das Rechtsstaatsprinzip zurückgegriffen werden.

II. Die Forderungen des Rechtsstaats beim Erlass von Gesetzen (=Erscheinungsformen des Rechtsstaats im Bereich der Gesetzgebung).

Es liegt auf der Hand, daß der Rechtsstaatsbegriff für sich viel zu komplex ist, als daß aus ihm bereits unmittelbar verfassungsrechtliche Schlußfolgerungen gezogen werden könnten²¹⁾. Denn mit der Umschreibung des Begriffs werden noch keine Kriterien geschaffen, die es ermöglichen, jede Rechtslage auf ihre Überein-

15) Antonioli, aaO, S.16

16) Art. 72 ff GG

17) Art. 83 ff GG

18) Art. 93 ff GG

19) Art.105 ff GG

20) Forsthoff, Über Maßnahmegesetze, S.230

21) Dazu Lerche, Übermaß und Verfassungsrecht, S.72

stimmung mit den Gesichtspunkten des Rechtsstaatsgedankens hin nachzuprüfen. Es gibt keine absolut gültigen Maßstäbe für die praktische Anwendung eines Begriffs der Gerechtigkeit im allgemeinen und der steuerlichen Gerechtigkeit im besonderen. Die Eigenschaft der Gerechtigkeit hat keinen von vorneherein greifbaren Inhalt²²⁾. Erforderlich ist also zunächst eine erste Konkretisierung.

Das Rechtsstaatsprinzip enthält, soweit die Gesetzgebung in Frage steht, folgende fundamentalen Elemente²³⁾:

- a) Die Gewähr persönlicher Grundrechte im Sinn einer prinzipiell unbeschränkten Freiheit des Einzelnen gegenüber dem Staat und einer grundsätzlichen Begrenztheit aller Eingriffsmöglichkeiten der öffentlichen Gewalt²⁴⁾. In mancher Hinsicht ist diese Freiheit auch nicht durch formelle Gesetze beschränkbar²⁵⁾.
- b) Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung: Alle staatlichen Handlungen, ob Gerichtsakte oder Verwaltungstätigkeit, müssen sich auf ein formelles Gesetz zurückführen lassen, also "auf Grund" eines formellen Gesetzes erfolgen.
- c) Das Gebot der Gewaltenteilung und -trennung und das Festhalten am Begriff des formellen Gesetzes. Dessen wesentlichste Kennzeichen sind die Mitwirkung der Volksvertretung bei seinem Zustandekommen, die Geltung für eine unbestimmte Vielzahl

22) Paulick, Gutachten S.16 und StbJb 1957/58, S.89

23) Vgl. dazu Hamann, Grundgesetz, Einführung I D 1; Maunz, Lehrbuch S.59-61; Mangoldt-Klein, Art.20 Anm. VI 2

24) Weitere Nachweise bei Eckhardt-Hillebrecht, S.45; vgl. auch Scheuner, aaO, S.151

25) Siehe Maunz, aaO, S.60

von Anwendungsfällen (generelle Norm) und die Bindung des Gesetzgebers an sein Gesetz so lange, bis er das alte durch ein neues formelles Gesetz aufhebt.

- d) Die Rechtssicherheit, insbesondere in Gestalt der Meßbarkeit aller staatlichen Machtäußerung, die die Voraussehbarkeit und Vorausberechenbarkeit der staatlichen Handlungen bewirkt²⁶⁾.

Während die Gewähr der Grundrechte wegen des Prinzips der grundsätzlich unbeschränkten Freiheit der Einzelpersonlichkeit uns hier nur insoweit betrifft, als sich aus dieser Beschränkung der staatlichen Eingriffsmöglichkeit gleichzeitig, d.h. neben der Grundrechtsgewähr, ein Interpretationsgrundsatz entnehmen läßt, können aus den übrigen Anforderungen im konkreten Fall schon unmittelbar Rechtsfolgen abgeleitet werden.

26) Bei Maunz-Dürig, Rdn.47 zu Art.2 werden die Voraussehbarkeit, die Berechenbarkeit, die Überprüfbarkeit und die Verhältnismäßigkeit als allgemeine rechtsstaatliche Anforderungen an staatliche Interventionen im Bereich der Wirtschaft bezeichnet.

§ 15 Rückwirkende Steuergesetze und der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung.

Auch dieses Prinzip¹⁾ ist bisweilen als Gesichtspunkt in die Diskussion gebracht worden, der eine Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze zur Folge haben soll²⁾. Dabei kommt zunächst der Frage keine Erheblichkeit zu, ob, wie Eckhardt-Hillebrecht³⁾ annehmen, dieses Prinzip seinen Ursprung im Grundsatz der Gewaltenteilung hat oder ob es als ein sonstiger Unterfall der Rechtsstaatlichkeit angesehen werden muß. Unbestreitbar gehört es jedenfalls zum Wesen des Rechtsstaats, der verlangt, daß der Einzelne wissen muß, inwieweit die Verwaltung in seinen Rechtskreis eingreifen darf⁴⁾.

Die Einführung des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung wird von Eckhardt-Hillebrecht⁵⁾ durch folgende Überlegungen gerechtfertigt: Im Steuerrecht habe das rechtsstaatliche Gebot der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im "Grundsatz der strengen Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung" seine besondere Ausprägung für ein bestimmtes Rechtsgebiet erfahren. Dieser Grundsatz verbiete es, den Steuerpflichtigen ungünstiger zu behandeln, als dies vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehen ist. Er schließe deshalb insbesondere aus, daß a) eine Steuerforderung aus einer Auslegung des Gesetzes gegen dessen klaren und eindeutigen

1) Es ergibt sich, wie bereits erwähnt, ebenfalls aus Art. 20 Abs.3 GG. Hier interessiert es vornehmlich in der Form des Prinzips der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

2) So z.B. von Coing, BB 1954 S.140; Groß, BB 1953, S.93/94; Eckhardt-Hillebrecht, S.51-55; vgl. auch Kruse, Rechtsschutz S.119.

3) S.51

4) BVerfG Bd.9 S.137 ff, 149

5) aaO, S.52

Wortlaut abgeleitet werde, b) ein Steueranspruch auf Wohnheitsrecht gestützt werde⁶⁾, c) eine Steuerforderung durch analoge Anwendung einer Rechtsnorm auf einen ähnlichen Tatbestand begründet werde⁷⁾. Das Verbot, mit Hilfe von Wohnheitsrecht oder Analogie den Bürger mit ungünstigen Rechtsfolgen zu belasten, sei im übrigen nur noch im Strafrecht ebenso ausgeprägt⁸⁾.

Nun fehle zwar für das Steuerrecht eine dem ausdrücklichen Verbot in Art.103 Abs. 2 GG entsprechende Regelung. Gleichwohl sei das Verbot der Analogie und der Anwendung von Wohnheitsrecht im Steuerrecht so gut wie unbestritten. Wenn aber im Strafrecht aus Art.103 Abs.2 GG neben diesen beiden Einschränkungen auch ein Verbot rückwirkender Strafgesetze gewonnen werde, dann sei nicht einzusehen, warum man im Steuerrecht, obwohl dort das Verbot der Analogie und der Anwendung von Wohnheitsrecht ebenfalls nicht schriftlich fixiert aber doch unbestritten sei, diese aus dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit gewonnenen Gedanken nicht, entsprechend der ausdrücklichen Parallelregelung in Art.103

Abs. 2 GG, auch auf rückwirkende Steuergesetze ausdehne. Es leuchte nicht ein, warum für das Rückwirkungsverbot eine besondere Bestimmung notwendig sei, das Rechtsstaatsprinzip, aus dem auch die beiden anderen Folgerungen gezogen würden, hier also auf einmal nicht mehr ausreichen solle.

Den zu erwartenden Einwand nehmen Eckhardt-Hillebrecht⁹⁾ auch sogleich vorweg und versuchen, ihn zu entkräften. Dieser Einwand muß lauten: Das Analogie- und Wohnheitsrechtsverbot im Steuerrecht ist eine typische

6) Unter Bezugnahme auf Bühler-Strickrodt, S.104

7) Bühler-Strickrodt, S.218

8) Art. 103 Abs.2 GG

9) S.53

Folge des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, während das bei dem angeblichen Verbot rückwirkender Steuergesetze nicht der Fall ist. Mit diesem Hinweis wird zugleich der Zirkelschluß erkennbar, der obigem Gedankengang zugrunde liegt: Das Verbot rückwirkender Strafgesetze in Art.103 Abs.2 GG wird nämlich nach dieser Auffassung nicht ebenfalls dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung unmittelbar, sondern nur dem übergeordneten Bereich der Rechtsstaatlichkeit entnommen. Aus der genannten Bestimmung des Grundgesetzes läßt sich auch nichts dafür gewinnen, daß alle dort aufgestellten Verbote ihren Ursprung unbedingt im Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung haben müßten. Fest steht ja zunächst nur, daß sie samt und sonders Ausgestaltungen des - sie verbindenden - Rechtsstaatsprinzips sind. Das bedeutet nun nichts anderes, als daß für jedes behauptete Verbot, sofern es nicht ausdrücklich grundgesetzlich normiert ist, gesondert geprüft werden muß, ob es jenem oder einem anderen Verfassungsrechtssatz untergeordnet werden kann. Damit findet man sich jedoch wieder vor die Frage gestellt, ob ein Verstoß gegen das Gesetzmäßigkeitsprinzip oder gegen ein sonstiges, von der Rechtsstaatlichkeit gebotenes Erfordernis vorliegt, ist also durch den Vergleich mit Art.103 Abs.2 GG um keinen Schritt weitergekommen. Das darf nicht verwundern, wenn man sich vergegenwärtigt, daß die Argumentation entweder auf der unzutreffenden Annahme beruht: Wenn das Rechtsstaatsprinzip verletzt ist, muß auch das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verletzt sein, man also beiden Grundsätzen gleichen Rang einräumt, anstatt das Über- und Unterordnungsverhältnis zu betonen, oder der Gedankengang darauf zurückzuführen ist, daß man annimmt, die in Art.103 Abs.2 GG ausgesprochenen Verbote seien ausnahmslos Ausformungen des Prinzips der gesetzmäßigen

Verwaltung. Das kann aber schon deswegen nicht zutreffend sein, weil von der gesetzssystematischen Einordnung nie auf den materiellen Inhalt geschlossen werden kann, sondern nur umgekehrt.

Diese Begründung überzeugt daher nicht. Sie erhält auch durch die materiell-rechtliche Prüfung keine Unterstützung. Groß¹⁰⁾, Eckhardt-Hillebrecht¹¹⁾, Coing¹²⁾ und wohl auch Forsthoff¹³⁾ sind der Auffassung, der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung werde zur leeren Form ausgehöhlt, ja in sein Gegenteil verkehrt, wenn ein Gesetz mit rückwirkender Kraft Eingriffe anordnen oder bereits vollzogene, aber mangels gesetzlicher Grundlage¹⁴⁾ rechtswidrige Eingriffe nachträglich legalisieren könnte. Denn der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung solle es dem Staatsbürger ermöglichen, Eingriffe in seine Freiheitssphäre voraus zu berechnen.

Dem ist¹⁵⁾ folgendes entgegenzuhalten: Wie schon festgestellt¹⁶⁾ besagt der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung, daß alle staatlichen Handlungen auf Grund eines formellen Gesetzes erfolgen müssen, umfaßt also zwar die Forderung nach Vorhersehbarkeit und Vorausberechenbarkeit, aber nur hinsichtlich der gerichtlichen und der Verwaltungstätigkeit. Klein¹⁷⁾ hat das dahin formuliert, daß in diesem Grundsatz die Frage enthalten sei:

10) aaO, wie Fußn.2

11) S.54

12) aaO, S.140

13) Lehrbuch S.142

14) z.B. Nichtigerklärung eines Gesetzes

15) Jedenfalls im Ergebnis in Übereinstimmung mit Klein, StW 1954, Sp.36/37

16) Vgl. oben § 14 unter II b

17) Vgl. Fußn.15

"Was darf die Verwaltung?".. Spricht man von der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung, dann muß die Fragestellung ergänzt werden: "... und was darf die Rechtsprechung?"

Dieses Prinzip stellt sich mithin als ein auf den Gedanken der Rechtssicherheit zurückzuführender Spezialfall dar¹⁸⁾, dessen Sonderbehandlung gegenüber der Legislative durch die Erwägung gerechtfertigt ist, daß im Bereich der beiden anderen Gewalten seine ausnahmslose Geltung geboten erscheint, während, wie wir noch sehen werden, das Rechtssicherheitsprinzip im Sinn der Voraussehbarkeit und der Vorausberechenbarkeit vom Gesetzgeber nicht unter allen Umständen beachtet zu werden braucht. Diese Differenzierung wiederum ist darauf zurückzuführen, daß anders als durch lückenlose Bindung der Verwaltung und der Gerichtsbarkeit an das formelle Gesetz das Erfordernis der Vorhersehbarkeit dort nicht gewahrt werden kann, während im anderen Fall die tatsächlichen Verhältnisse so gestaltet sein können, daß eine Bindung an dieses Erfordernis nicht anerkannt wird, weil seine Voraussetzungen fehlen. Damit liegt ein die verschiedenartige Behandlung rechtfertigender Grund vor, der die Übernahme von Erwägungen über das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung auf den Bereich der Gesetzgebung nicht nur

18) Auch Eckhardt-Hillebrecht stellen übrigens auf S.51 eine Verflechtung des Satzes von der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung mit dem Rechtssicherheitsprinzip fest. Dagegen dürfte es unter diesem Gesichtspunkt kaum zutreffen, ersteres ausschließlich als Unterfall des Gewaltenteilungsgrundsatzes anzusehen. Der Gedanke der Vorhersehbarkeit und Vorausberechenbarkeit scheint mir doch das Wesentlichste der in ihm steckenden Elemente zu sein und dieser Gedanke wiederum ist in dem Grundsatz der Rechtssicherheit beheimatet.

überflüssig macht, weil sich auch aus dem Rechtssicherheitsprinzip Anhaltspunkte für eine, wenn auch vielleicht anders ausfallende Lösung ergeben, diese Übernahme vielmehr nicht einmal zuläßt, weil in beiden Fällen nicht die gleichen Voraussetzungen vorliegen.

Gibt es gute Gründe, warum die Erfordernisse, die man unter der Bezeichnung Gesetzmäßigkeit der Vollziehung zusammenfaßt, in aller Regel der Gesetzgebung keine Bindungen auferlegen können, wohl aber den beiden anderen Gewalten, ist also gerade die Differenzierung der sachgerechtere Weg, dann kann man die Auffassung nicht gutheißen, die eine Gleichbehandlung erstrebt. Klein¹⁹⁾ hat daher durchaus Recht, wenn er die Verlagerung des Problems von der Frage "was darf die Verwaltung?" auf die Frage "was darf der Gesetzgeber?" für unzulässig hält. Um eine solche Verlagerung würde es sich handeln, wollte man der obigen Auffassung beitreten. Eine derartige Verlagerung ist darüber hinaus auch unnötig.

Der Einwand von Kruse²⁰⁾, der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung stelle in der spezielleren Form des Vorbehalts des Gesetzes auch Anforderungen an den Gesetzgeber, vermag daran nichts zu ändern. Dieser Einwand mag richtig sein. Es handelt sich dabei aber um einen Ausnahmefall des Prinzips der Rechtssicherheit, dessen rechtsstaatliche Bedeutung im Zusammenhang mit der auch hier erkennbaren Unmöglichkeit, durch tatsächliche Gestaltung die Voraussetzungen eines Vertrauensschutzes zu beseitigen, Anlaß zu einer, keine Ausnahme gestattenden Sonderregelung war und aus der deshalb keine Rückschlüsse auf eine sonstige Bindung des Gesetzgebers in dieser strengen Weise erlaubt sind.

19) StW 1954 Sp. 36/37

20) Rechtsschutz S.119

§ 16 Der Verstoß gegen das Prinzip der Gewaltenteilung.

I. Das rückwirkende Steuergesetz als "Einzelgesetz":

Als "Einzelgesetze" werden solche Gesetze bezeichnet, die "einen oder mehrere Fälle in ihrer Individualität, nicht in ihrer Typizität ansprechen"¹⁾. Im Gegensatz dazu steht das abstrakt-generelle Gesetz. Welche dieser beiden Gesetzesformen vorliegt, entscheidet sich danach, ob das betreffende Gesetz der Natur der in Betracht kommenden Sachverhalte nach geeignet ist, unbestimmt viele Fälle oder eine bestimmbare Anzahl von Fällen zu erfassen²⁾. Das Einzelgesetz kann entweder, je nach Art seiner Formulierung, ein abstrakt-individuelles oder ein konkret-individuelles sein.

1) Das "Maßnahmegesetz":

Wir haben bereits gesehen, daß es ein typisches Kennzeichen von Stichtagsgesetzen mit echter Rückwirkung ist, daß der Kreis der davon Betroffenen zwar im allgemeinen nicht bestimmt, aber doch bestimmbar ist, da bei Erlass des Gesetzes die Rechtsfolgevoraussetzungen unabänderlich feststehen. Darüber kann auch ein ganz allgemein gehaltener Gesetzeswortlaut nicht hinwegtäuschen. Aus der Tatsache der Auswirkung auf einen von vorneherein beschränkten, nicht erweiterungsfähigen Kreis von Adressaten hat man nun versucht, Folgerungen hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit solcher Gesetze zu ziehen.

Dabei ist auch der von Forsthoff³⁾ geprägte Begriff

1) Hamann, Grundgesetz, Einführung S.45

2) Hamann, aaO; Maunz, Lehrbuch S.58

3) Über Maßnahmegesetze, S.221 ff.

"Maßnahmegesetz" herangezogen worden⁴⁾. Zeidler⁵⁾ hat nun allerdings den Beweis geführt und Maunz-Dürig⁶⁾ sind ebenfalls zu dem Ergebnis gekommen, daß aus der Einführung dieses Begriffs keine Folgerungen über Zulässigkeit oder Unzulässigkeit solcher Gesetze abgeleitet werden können. Das soll im folgenden kurz untersucht werden.

Forsthoff selbst⁷⁾ kennzeichnet das Maßnahmegesetz dahin, daß es logisch vom Ziel und Zweck zum Mittel gelange. Es solle und könne nichts konstituieren, sondern treffe Regelungen, die einer Zweckverwirklichung dienten und ihr untergeordnet seien. Es erwachse deshalb einer bestimmten Situation und stünde zu ihr in einem logisch vollziehbaren und überschaubaren Verhältnis. Forsthoff versteht das Maßnahmegesetz als Mittel zur Erreichung eines speziellen Zwecks, das an eine ganz konkrete Situation gebunden ist. Zweckmäßigkeitserwägungen bestätigten gerade den Maßnahmecharakter einer Norm.

Ballerstedt⁸⁾ stellt den Maßnahmegesetzen die Rechtsgesetze gegenüber⁹⁾. Als letztere seien diejenigen anzusehen, die Rechtsinstitute schaffen, ausgestalten oder andere sonstwie dauerhafte Ordnungen begründen würden, also ihren Rechtssinn in sich trügen, wohingegen Maßnahmegesetze der Durchsetzung eines äußerlichen Zwecks dienten und ihren Rechtssinn demgemäß nur von einer rechtlichen Bewertung des verfolgten Zwecks her empfangen könnten. Dem verfolgten Zweck

4) Vgl. z.B. Krüger, DVBl, aaO; Gegerle, Diss. S.95-102

5) Maßnahmegesetz und klassisches Gesetz, hier vor allem S.203-209

6) Rdn. 99 und 108 zu Art.20 GG

7) aaO, S.225

8) Wirtschaftsverfassungsrecht S.35

9) Damit wird dieser Begriff offenbar als Oberbegriff sämtlicher situationsgebundener Gesetze verwendet.

sei die Rechtfertigung zu entnehmen, deren das Maßnahmegesetz bedürfte.

Damit soll der Boden für folgende Überlegung vorbereitet werden: Der aus dem in Art.20 GG enthaltenen Rechtsstaatsprinzip¹⁰⁾ abgeleitete Grundsatz der Gewaltenteilung umfaßt auch die Forderung, daß das Gesetz als generelle Norm ausgestaltet wird, nicht als konkreter Befehl, als "Einzelmaßnahme". Denn anderenfalls würde der Gesetzgeber sich auf ein Gebiet begeben, das typisches Verwaltungshandeln ist, nämlich das Setzen von Verwaltungsakten, d.h. von Geboten oder Verboten in konkreten Einzelfällen. Damit soll das Augenmerk auf die Frage gelenkt werden, ob Maßnahmegesetze in diesem Sinn gegen das Gewaltentrennungsprinzip verstoßen, das noch in Art.19 Abs.1 Satz 1 GG speziellen Ausdruck gefunden hat.

2) Die Unterarten der Einzelgesetze:

Bei diesen Gesetzen sind verschiedene Unterarten denkbar.

a) Zweck- oder Anlaßgesetze:

Bezieht sich die Situationsgebundenheit, das Charakteristikum des Maßnahmegesetzes ausschließlich auf den Anlaß oder den Zweck eines Gesetzes, dann liegt ein Zweck- oder Anlaßgesetz vor¹¹⁾. Die Situations-

10) Vgl. Maunz-Dürig, Art.20 Rdn.58; BverfG Bd.4, S.346.

11) Maunz-Dürig, Art.20 Rdn.105; wenn in Rdn.100/101 an den Begriffen "Zweckgesetz" und "Anlaßgesetz" Anstoß genommen wird, weil jedes Gesetz irgendeinen bestimmten Zweck verfolge, so scheint mir dieser Einwand jedenfalls dann nicht gerechtfertigt zu sein, wenn man bei Steuergesetzen - was wohl auch von denjenigen so gedacht ist, die diese Begriffe verwenden - unter Zweck und Anlaß solche Motive versteht, die anderer als fiskalischer Natur sind. Mit einem derartigen Sinngehalt ausgefüllt sind die Ausdrücke anschaulich und unterscheidungskräftig.

gebundenheit braucht sich aber nicht nur auf den Anlaß eines Gesetzes zu erstrecken, sondern kann dies auch auf seinen Inhalt und auf seine Geltung tun¹²⁾.

b) Einzelpersonengesetze:

Knüpft ein Gesetz seine Rechtsfolgen nicht an einen zumindest hypothetisch von jedermann zu erfüllenden Tatbestand, sondern richtet es sich nur an wenige, bestimmbare Personen oder Personengruppen, so wird vielfach von einem Einzelpersonengesetz gesprochen. Die Abgrenzung ist allerdings für die vorliegende Untersuchung zu weit gefaßt. Sie beruht auf der These, daß im Anschluß an die verwaltungsrechtliche Auffassung¹³⁾ die Grenzziehung zwischen allgemeinen und Einzelpersonengesetzen in der Weise vorzunehmen sei, daß Letzteres dann vorliege, wenn man, auf das Verwaltungsrecht übertragen, dort von einem Verwaltungsakt, einer "Verfügung" spreche¹⁴⁾. Danach würde es darauf ankommen, ob von der Regelung eine bestimmbare Anzahl von Personen betroffen wird. Diese Definition könnte man zwar ohne weiteres übernehmen. Wir werden aber später sehen, daß damit in der Sache selbst nichts gewonnen ist, weil aus der Einordnung keine Rechtsfolgen entnommen werden könnten. Es ist also zweckmäßig, den Sinngehalt von vorneherein so einzuengen, daß mit der Subsumtion eines Gesetzes unter den Begriff "Einzelpersonengesetz" auch gleich etwas über seine rechtliche Qualifikation ausgesagt ist. Hier bietet sich die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15.12.1959¹⁵⁾ als Wegweiser an.

12) So auch Schneider, Über Einzelfallgesetze, S.159 ff

13) Obermayer, Verwaltungsakt und innerdienstlicher Rechtsakt, S.74

14) H.Krüger, DVBl. 1955, S.792; Eckhardt-Hillebrecht, S.46; Maunz-Dürig, aaO, Rdn.102

15) Bd.10, S.234 ff., S.239-245

Was das Gericht dort als Individualgesetz bezeichnet, ist im Grunde nichts anderes als das, was hier mit Einzelpersonen- und mit Einzelfallgesetz gemeint sein soll. Danach kommt es nicht auf die größere oder kleinere Zahl der unter das Gesetz fallende Personen oder Sachverhalte, sondern maßgebend darauf an, ob sich bei Gesetzeserlaß genau übersehen läßt, auf wie viele und welche Fälle das Gesetz Anwendung finden wird. Eine Bestimmung ist in diesem Sinne dann nicht individuell, wenn sie nach der Natur der in Betracht kommenden Fälle geeignet ist, unbestimmt viele weitere Fälle zu erfassen. Von einem Individualgesetz kann nur gesprochen werden, wenn der Gesetzgeber ausschließlich einen bestimmten Einzelfall oder eine bestimmte Gruppe von Einzelfällen regeln will. Nicht entscheidend ist es, ob das auch im Wortlaut zum Ausdruck kommt oder ob dieser so allgemein ist, daß er die wahren Absichten des Gesetzgebers verdeckt. Diese Auffassung wird von Kisker¹⁶⁾ und von Schneider¹⁷⁾ geteilt, von Letzterem jedoch mit dem Unterschied, daß er ein Gesetz, dessen Merkmale nur in einem einzigen oder in mehreren ganz bestimmten Fällen gegeben sein können, als Individualgesetz bezeichnet, unter Einzelfallgesetz jedoch nicht ganz das gleiche versteht. Immerhin stimmen die entscheidenden Gesichtspunkte mit der vorliegenden Definition überein¹⁸⁾.

c) Einzelfallgesetze:

So wie bei Einzelpersonengesetzen einige wenige Personen einer Sonderregelung unterworfen werden sollen, will das Einzelfallgesetz nur einige Fälle, möglicher-

16) Monogr. S.19

17) Einzelfallgesetze, S.159

18) Hingegen wird bei Mangoldt-Klein, Anm. III 2 c zu Art.19 GG, das Individualgesetz synonym mit dem Begriff "Einzelfallgesetz" gebraucht.

weise auch nur einen einzigen Fall regeln. Das muß nicht unbedingt schon im Wortlaut des Gesetzes zum Ausdruck kommen. Der Gesetzgeber kann sich eines ganz allgemein gehaltenen Wortlauts bedienen, selbst wenn feststeht, daß nach den tatsächlichen Verhältnissen überhaupt nur ein einziger Fall in Frage kommen kann. Häufig werden daher die Einzelfallgesetze mit den Einzelpersonengesetzen identisch sein. Das rechtfertigt es, auch hier die nämlichen Abgrenzungsgesichtspunkte heranzuziehen, wie im Fall der Einzelpersonengesetze, es also als entscheidend anzusehen, ob das Gesetz im konkreten Fall eine von vorneherein bekannte Zahl von Fällen regeln will¹⁹⁾.

d) Zeitgesetze:

Wenn Schneider²⁰⁾ die Situationsgebundenheit auch auf die Geltung des Gesetzes bezieht, so bedeutet das, daß auch Zeitgesetze unter dem Oberbegriff "Einzengesetze" erfaßt werden sollen. Der Begriff Zeitgesetz hat dabei zwei verschiedene Bedeutungen: Das Gesetz ist entweder auf eine ganz bestimmte Geltungsdauer beschränkt oder es fehlt ihm zwar eine solche zeitliche Beschränkung, aus dem Gegenstand der Regelung ergibt sich aber, daß es nach einer bestimmten Zeit jede Bedeutung verlieren wird, weil von da ab keine Anwendungsmöglichkeiten mehr bestehen. Zeitgesetze können daher sowohl Einzelfallgesetze als auch Einzelpersonengesetze sein.

19) Vgl. dazu auch Maunz-Dürig, Rdn.103 aaO, die aber von einer anderen Inhaltsbestimmung des Begriffs ausgehen.

20) Einzelfallgesetze, S.159 ff.

3) Die Anwendung der Begriffe auf rückwirkende Steuergesetze.

a) Bei Stichtagsgesetzen:

Sowohl die Zahl der vom Gesetz erfaßten Fälle als auch die der betroffenen Personen steht zur Zeit des Erlasses des Gesetzes fest. Das heißt allerdings nicht, daß diese Zahlen immer bestimmt seien; sie sind zunächst nur bestimmbar insoweit, als später festgestellt werden kann, wieviele derartige Fälle damals in Frage gekommen waren. Das allein genügt aber für die Annahme eines Einzelpersonen- oder Einzelfallgesetzes nicht. Obermayer²¹⁾ nimmt zwar Allgemeinverbindlichkeit einer Regelung - was hier dem klassischen oder dem Rechtsgesetz entspräche - nur dann an, wenn sich der Kreis der rechtlich betroffenen Personen im Zeitpunkt des Erlasses nicht ermitteln lasse und wenn sich noch fortlaufend Tatbestandsverwirklichungen ereignen könnten. Gerade letzteres ist nun allerdings hier unmöglich, während die erste Voraussetzung im Hinblick auf den maßgebenden Zeitpunkt im Regelfall zutrifft. Die Berechtigung dieser Forderung kann jedoch dahingestellt bleiben, wenn man von der Übernahme der Verwaltungsrechtslehre absieht und dem Begriff des Individualgesetzes einen entsprechend eingeschränkten Inhalt verleiht, wenn man also mit der genannten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts²²⁾ nur darauf abstellt, ob durch die gesetzliche Regelung eine bekannte Zahl von Einzelfällen betroffen ist und betont, daß es nicht genügt, wenn die Einzelfälle nur theoretisch zählbar sind. Als entscheidendes Kriterium bleibt somit nur der Gesichtspunkt

21) aaO, S.76

22) Bd.10, S.234; vgl. Fußn.15

übrig, ob die Zahl der von der Rückwirkung erfaßten Personen oder Sachverhalte genau bekannt ist oder doch nur unwesentlich von den bekannten Zahlen abweicht. Ist das der Fall, dann ist das rückwirkende Stichtagsgesetz, je nach Sachverhalt ein Einzelfallgesetz, ein Einzelpersonengesetz oder beides zugleich. Daneben ist jedes Stichtagsgesetz ein "stillschweigendes Zeitgesetz", weil es von dem Augenblick an von selbst seine Bedeutung verliert, in welchem der letzte der zu regelnden Fälle seine Erledigung gefunden hat. Aus dem Wesen und dem Sinn eines Stichtagsgesetzes ergibt sich ganz von selbst seine durch sachliche Begrenzung bedingte zeitliche Beschränkung. Was die Unterstellung unter den Begriff des Anlaßgesetzes betrifft, so ist auf den wesentlichen Gesichtspunkt bereits hingewiesen worden: Die Interessen des Gesetzgebers am Erlaß eines rückwirkenden Stichtagsgesetzes. Es liegt auf der Hand, daß gerade hier der rein fiskalische Zweckgedanke gegenüber anderen gesetzgeberischen Motiven keineswegs immer im Vordergrund steht. Das ist mit der von Natur aus auf verhältnismäßig wenige Fälle oder Personen beschränkten, finanziell also im allgemeinen nicht ins Gewicht fallenden Auswirkung zu erklären. Der Gesichtspunkt der leichteren Überschaubarkeit hingegen wird häufig Anlaß sein, andere, weniger oder gar nicht in das System passende Erwägungen zur Geltung kommen zu lassen. So wird man annehmen können, daß die Abgabenregelung des LAG, als typisches Beispiel eines rückwirkenden Stichtagsgesetzes, zwar die Erzielung von Einnahmen bezweckte, als gleichwertiger Gedanke aber das Bedürfnis nach gerechter Behandlung Geschädigter und nach Vermeidung einer Besserstellung einer Gruppe von Personen daneben stand. Haben bei Erlaß des Gesetzes solche nicht fiskalischen Erwägungen eine Rolle gespielt, so

kann kein Zweifel bestehen, daß es sich um ein Anlaßgesetz handelt. Das Gesetz dient hier einem ganz speziellen Zweck, dem Lastenausgleich, der an eine ganz konkrete Situation, nämlich die durch die Währungsumstellung entstandene Lage, gebunden ist, und ohne diese nicht sinnvoll wäre. Man erkennt daraus, wie anschaulich die Definition Ballerstedts²³⁾ ist: Das LAG empfängt seinen Rechtssinn von einer rechtlichen Bewertung des mit ihm verfolgten Zwecks her und wird erst durch einen Blick auf den Zweck und auf die diesen rechtfertigende tatsächliche Situation zu einem sinnvollen Gebilde. Man wird also feststellen können, daß rückwirkende steuerliche Stichtagsgesetze grundsätzlich Maßnahmegesetze sind.

b) Bei Klauselgesetzen:

Diese behandeln im allgemeinen Vergangenes und Zukünftiges gleich. Die Antwort auf die Frage, ob dieses Merkmal eine andere Beurteilung gegenüber Stichtagsgesetzen rechtfertigt, hängt daher davon ab, ob man ein solches Gesetz in zwei Teile, einen rückwirkenden und einen in die Zukunft gerichteten Teil aufspalten kann, ohne dem Gesetz Gewalt anzutun. Betrachtete man nämlich die in der Vergangenheit verwirklichten Tatbestände für sich und losgelöst von der üblichen Regelung, so entspricht die Situation derjenigen, wie sie bei Stichtagsgesetzen festzustellen war: Dann entscheidet das Kriterium des zwar nicht bestimmten, aber bestimmbaren, weil unveränderlichen Personenkreises, während dieser Gesichtspunkt wegfällt, wenn man die gesamte Regelung als Einheit zu betrachten hat. Denn in diesem Fall wäre eine spätere Tatbestandsverwirklichung zumindest theoretisch noch denkbar.

23) Wirtschaftsverfassungsrecht S.35

Die Zerlegung eines rückwirkenden Klauselgesetzes ist nicht möglich. Wenn der Gesetzgeber beide Fälle hinsichtlich der Rechtsfolgen gleichbehandelt und die früheren Fälle zusammen mit den künftigen regelt, so bringt er damit zum Ausdruck, daß sein Ziel eine einheitliche Regelung ist. Diese Einheitlichkeit ist eigentlich selbstverständlich, da, worauf Scheerbarth zutreffend hingewiesen hat²⁴⁾, die Rückwirkungsklausel kein selbständiger, getrennt von der übrigen Regelung beurteilbarer Rechtssatz ist, sondern ein einheitliches Sollen nur zeitlich ausdehnt. Die zeitliche Ausdehnung allein erlaubt es jedoch nicht, eine gewollt einheitliche Rechtswirkung auseinanderzureißen²⁵⁾. Damit steht fest, daß Klauselgesetze im Zeitpunkt ihrer Verkündung eine unbestimmbare Anzahl von Personen treffen oder von Sachverhalten regeln, woraus folgt, daß sie in keinem Fall als Einzelpersonen- oder Einzelfallgesetze bezeichnet werden können. Dagegen ist ihre Eigenschaft als ausdrückliche Zeitgesetze dann zu bejahen, wenn sie in ihrem zeitlichen Geltungsbereich von vorneherein beschränkt sind, während man stillschweigende Zeitgesetze in der Form rückwirkender Klauselgesetze wohl sehr selten wird feststellen können. Denn die Unbestimmbarkeit der erfaßten Tatbestände wird im allgemeinen den Beweis nicht zulassen, durch Erledigung aller möglichen Anwendungsfälle habe das Gesetz seine Bedeutung verloren. Aber auch hier sind Ausnahmen denkbar. Hingegen sind Klauselgesetze als Zweck- oder Anlaßgesetze häufig. Mit der Rückwirkungsklausel wird zumeist ein ganz konkreter Gedanke verbunden. Als Beispiel sei auf das Gesetz zur Einschränkung des § 7b EStG²⁶⁾ hinge-

24) DVBl 1956, S.395

25) Ebenso Gegerle, Diss. S.95; a.A. Eckhardt-Hillebrecht, S.47

26) BGBl 1963 I, S.319

wiesen. Wie sich aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes gut ersehen läßt²⁷⁾, haben wir es hier mit dem Musterfall eines Zweck- und Anlaßgesetzes zu tun, dessen fiskalische Wirkung nur eine "billigend in Kauf genommene" Nebenwirkung ist²⁸⁾.

4) Die rechtlichen Konsequenzen der Einteilung:

Art und Ausmaß der rechtlichen Folgen dieser soeben vorgenommenen Qualifikation sind in erster Linie von dem Grundsatz der Gewaltenteilung und dem in Art.19 Abs.1 Satz 1 GG niedergelegten, aus dem Gewaltenteilungsprinzip abgeleiteten Verbot der Geltung eines Gesetzes "nur für den Einzelfall" her zu beurteilen. Das führt zunächst zu der Frage, was Art.19 Abs.1 Satz 1 GG mit dem Ausdruck "allgemeine, nicht nur für den Einzelfall geltende" Gesetze meint. Sicher ist, daß aus der Bezeichnung "Einzelfall" nicht geschlossen werden darf, die genannte Vorschrift verbiete nur Einzelfallgesetze²⁹⁾. Noch ein weiteres muß betont werden: Man muß unterstellen, daß der in Art.19 aaO. zum Ausdruck gekommene Gedanke mit Rücksicht auf das Prinzip der Gewaltenteilung auch da zutrifft, wo es sich nicht um die Einschränkung von Grundrechten handelt. Denn wenn man die Abgrenzung zwischen den Einzelpersonen- bzw. den Einzelfallgesetzen und den klassischen Gesetzen in der Weise vornimmt, wie dies hier geschehen ist³⁰⁾, dann tritt in einer solchen Grenzziehung bereits deutlich der Gedanke zutage, der Gesetzgeber habe sich mit einer Regelung, deren Auswirkung und sachlicher Umfang bei Erlaß

27) Diese ist ausführlich dargestellt bei Jung, WM 1963, S.546-549

28) Ob hier überhaupt echte Rückwirkung vorliegt vgl. meinen Aufsatz in BB 1963, S.724

29) Das gilt jedenfalls, soweit man Einzelfallgesetze in dem hier umschriebenen Sinn versteht.

30) Vgl. oben § 16 I.2

des Gesetzes bereits genau überblickt werden konnte, Befugnisse angemaßt, die nach herkömmlicher Auffassung zu den Aufgabengebieten gehören, die der Exekutive vorbehalten sind.

Daneben tritt noch ein weiterer etwas ferner liegender Gesichtspunkt: Maunz-Dürig³¹⁾ weisen darauf hin, daß die Ausführung der Bundesgesetze Ländersache ist³²⁾, durch Einzelregelungen in die Kompetenz der Länder eingegriffen würde und diesen Aufgaben entzogen werden könnten. Die Folgen eines solchen Verstoßes dürften sich mit denen decken, die sich aus der Verletzung des Gewaltenteilungsprinzips ergeben.

a) Für Maßnahmegesetze im allgemeinen:

Für Maßnahmegesetze, verstanden als Oberbegriff aller situationsgebundener Normen ergibt sich aus den bisherigen Erörterungen folgendes: Der Begriff sagt wohl etwas über die Zweck - Mittel - Relation aus, nicht aber über die Frage, ob die durch das Gewaltentrennungsprinzip gebotenen Grenzen eingehalten sind. Wir haben gesehen, daß als Maßnahmegesetze auch solche Vorschriften anzutreffen sind, die einestails durch eine Umkehrung des Zweck - Mittel - Verhältnisses charakterisiert werden können, die aber andererseits ihre Rechtsfolgen nicht notwendigerweise auf eine bestimmte, ja nicht einmal auf eine bestimmbare Vielheit von Personen angewendet wissen wollen. Es fallen also auch "allgemeine" Gesetze unter diesen Begriff und nicht nur solche, die wegen ihrer Beschränkung auf einen bekannten Personenkreis im Hinblick auf den Grundsatz der Gewaltenteilung bedenklich wären. Das gilt auch für Zeit-, Anlaß- oder Zweckgesetze. Umfaßt der Begriff Maßnahmegesetz aber

31) aaO, Rdn.113

32) Art. 30 GG

auch allgemeine Gesetze, so muß ihm jegliche Aussagekraft in dieser Frage abgesprochen werden, da die Einordnung keine verfassungsrechtlichen Schlußfolgerungen ermöglicht. Vielmehr ist auch jedes Maßnahmegesetz noch daraufhin zu prüfen, ob Bedenken wegen eines eventuellen Verstoßes gegen das Gewaltenteilungsprinzip bestehen. Das gilt für rückwirkende Gesetze ebenso wie für sonstige und ohne Rücksicht darauf, daß jedes rückwirkende Steuergesetz im Zweifel ein Maßnahmegesetz ist.

Die Tatsache, daß bei Stichtagsgesetzen Tatbestandsverwirklichungen in der Zukunft denkgesetzlich nicht möglich sind, ist nicht entscheidend; die Grenzlinie zwischen dem ganz bestimmten und dem nur bestimmbaren Personenkreis verläuft anders.

Rückwirkende Steuergesetze werden auch durch die Umkehrung des Zweck - Mittel - Verhältnisses verfassungsrechtlich nicht suspekt³³⁾. Oben ist bereits dargelegt worden, daß die Verfolgung anderer als fiskalischer Zwecke mittels der Besteuerung heute ohne maßgebliche Beschränkung als legitimes Anliegen des Gesetzgebers angesehen und behandelt wird. Die Einführung des Begriffs Maßnahmegesetz ist also für das vorliegende Problem unfruchtbar³⁴⁾.

b) Bei Einzelpersonengesetzen:

Führt die Betrachtung der von einem rückwirkenden Steuergesetz als betroffen in Frage kommenden Personen zu dem Ergebnis, daß sich der Gesetzgeber schon vor Erlaß des Gesetzes klar darüber war oder doch ohne schwierige Erhebungen Klarheit darüber hätte verschaf-

33) Vgl. Zeidler, Maßnahmegesetz und klassisches Gesetz S.55

34) Maunz-Dürig, Rdn.108 zu Art.20; diese Unbrauchbarkeit muß Forsthoff, Lehrbuch S.142, im übrigen selbst zugeben.

fen können³⁵⁾, wie viele Personen von der rückwirkend eingeführten Neuregelung erfaßt werden würden, liegt also ein Einzelpersonengesetz vor, dann muß ein Verstoß gegen das Prinzip der Gewaltenteilung bejaht werden. Ein solcher Verstoß wäre nur dann ohne verfassungsrechtliche Konsequenzen, wenn man mit Peters³⁶⁾ davon ausginge, daß "das Prinzip der Gewaltentrennung im hergebrachten Sinn im deutschen Staatsrecht kein absolut grundlegendes verfassungsrechtliches Gebot ist und daß daher aus seiner Verletzung nicht die Nichtigkeit einer Vorschrift der Rechtsordnung gefolgert werden kann"³⁷⁾. Diese Auffassung scheint insbesondere dann an Gewicht zu gewinnen, wenn man an die zahlreichen Fälle denkt, in denen das Grundgesetz den Gewaltenteilungsgrundsatz durchbrochen hat³⁸⁾. Dennoch wird man aus den zahlreichen Durchbrechungen nicht auf die völlige Ungeeignetheit dieses Grundsatzes als Beurteilungsmaßstab schließen dürfen, sondern nur darauf, daß die Kompetenzgrenzen nicht mehr mit der gleichen Strenge zu beachten sind und eingehalten werden müssen wie früher. Das ist damit zu rechtfertigen, daß nach dem Grundgesetz die der Gewaltenteilung früher wesentliche Funktion des Ausgleichs und der Balanzierung weggefallen ist³⁹⁾. Es wird heute nicht mehr als schlechthin unzulässig angesehen, wenn einzelnen Gewaltenträgern nicht nur Aufgaben ausschließlich aus einer einzigen, ihrer eigent-

35) Auch das genügt; es ist nicht erforderlich, daß das Einzelpersonengesetz gleichzeitig Zweckgesetz ist, jedoch wird letzteres meist der Fall sein.

36) Die Gewaltentrennung in moderner Sicht, S.23

37) In StbJb 1958/59, S.31 ff., S.39, vertritt Hartz die Auffassung, die Gewaltenteilung gehöre nicht zum Wesen des Rechtsstaats an sich; da aber eine andere verfassungsmäßige Grundlage wohl kaum in Frage kommt, teilt Hartz im Ergebnis offenbar die Meinung von Peters

38) Vgl. die umfangreiche Untersuchung von Peters, aaO, S.10-19, hierüber, ferner Maunz-Dürig, Art.20 Rdn.80

39) Forsthoff, Über Maßnahmegesetze, S.228

liche Funktion, sondern auch Aufgaben aus anderen Funktionen übertragen werden. Wesentlich ist dabei nur, daß keine der drei Staatsgewalten in den Kernbereich einer anderen Gewalt hinübergreift⁴⁰⁾. Wo aber klare, eindeutige Einbrüche in Reservate einer anderen Staatsgewalt offenliegen, wo Kernbereiche angetastet werden, muß das auch heute noch verfassungsrechtliche Konsequenzen haben, insbesondere dann, wenn man in Art.19 Abs.1 Satz 1 GG nur einen die Einschränkung von Grundrechten betonenden Unterfall eines allgemein gültigen Rechtsgedankens sieht. Die Verletzung des Kernbereichs kann entweder durch besonders einschneidende Gesetze oder durch dauernde Übung geschehen und setzt voraus, daß das verfassungsmäßige Gleichgewicht zwischen Regierung und Parlament entscheidend gestört wird⁴¹⁾. Auf diese Auffassung deutet auch eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁴²⁾ hin, in der ein spürbares Übergewicht eines Gewaltenträgers über den oder die anderen für bedenklich gehalten wird. Wo sich aber ein Gesetz seinem materiellen Inhalt nach, auf den es allein ankommt⁴³⁾ als eine nur in Gesetzesform gekleidete Einzelverfügung herausstellt, ist der Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip so einschneidend⁴⁴⁾ und so offenkundig, daß die Verfassungswidrigkeit bejaht werden muß.

40) Maunz-Dürig, aaO, Rdn. 80/81 und 110 sowie Zeidler, aaO, S.203/204

41) Maunz-Dürig, aaO, Rdn.111

42) Bd.9, S.268 ff., S.279

43) Forsthoff, Lehrbuch S.142; Mangoldt-Klein, Art.19 Anm. III 2 c

44) Allerdings nur unter der Voraussetzung, daß man, wie dies hier geschehen ist, die Grenzlinie erheblich enger zieht, als das Verwaltungsrecht dies tut.

c) Bei sonstigen Maßnahmegesetzen:

Der Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip besteht bei Einzelpersonengesetzen also in einem Mißbrauch der inhaltlichen Situationsgebundenheit der Norm. Daraus folgt nun aber noch nicht, daß auch die sachliche, zeitliche oder die Anlaßgebundenheit einem Mißbrauch durch "Überindividualisierung" ohne weiteres unterlägen. Die Tatsache, daß ein Steuergesetz nur wenige Fälle erfaßt, einen bestimmten Zweck verfolgt oder aus einem konkreten, nicht fiskalischen Anlaß ergangen ist oder daß es seine zeitliche Geltungsdauer nur kurz bemißt, ist für sich allein unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung unbeachtlich, wenn nicht die für das Einzelpersonengesetz erwähnten Bedenken hinzukommen. Diese Behauptung bedarf für Einzelfallgesetze, soweit sie nicht gleichzeitig Einzelpersonengesetze sind, noch deswegen einer Begründung, weil sie bisher - auch hinsichtlich ihrer Abgrenzung von den allgemeinen Gesetzen - mit den Einzelpersonengesetzen stets gleich behandelt wurden. Dennoch unterscheiden sie sich gerade in der Rechtsfolge erheblich von diesen: Es ist nämlich zu beachten, daß sich die allgemeine Geltung des allgemein geltenden Gesetzes nur auf den angesprochenen Adressatenkreis bezieht⁴⁵⁾. Die Allgemeinheit kann also nur von der Zahl der betroffenen Personen, nicht der erfaßten Fälle her bestimmt werden. Gerade wenn, was naheliegt, auch in diesem Zusammenhang der Gleichheitsgrundsatz eine maßgebende Rolle spielt, muß man entscheidend darauf abstellen, ob das Gesetz eine von vorneherein feststehende Zahl von Personen oder von Fällen erfaßt. Das Grundgesetz will mit seinen Grundrechten nicht den abstrakten "Fall" schützen, sondern den Staatsbürger, der hinter diesem Fall steht, denje-

45) Mangoldt-Klein, Art.19, wie Fußn.43

nigen, der betroffen ist. Das muß immerhin erwähnt werden, weil es denkbar ist, daß einer bekannten Anzahl von Fällen eine unbestimmte Zahl von Betroffenen entspricht und, wenn auch seltener, umgekehrt⁴⁶⁾. Damit soll gesagt sein, daß Einzelfallgesetze nur dann grundgesetzwidrig sind, wenn sie zugleich Einzelpersonengesetze in dem hier verstandenen Sinn sind, sich der "Fall" also nur in einer Person oder in einigen wenigen bestimmten Personen konkretisiert.

Das gleiche gilt für Zweck- und Anlaßgesetze. Auch sie sind, von der Gewaltentrennung her gesehen, unbedenklich. In der Auswertung eines bestimmten Anlasses oder der Verfolgung eines konkreten Zwecks liegt nichts, was zu einem ins Gewicht fallenden Einbruch der Legislative in den Funktionsbereich der Exekutive führen würde.

Auch das ausdrückliche Zeitgesetz birgt eo ipso noch keinen Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip in sich, der zu verfassungsrechtlichen Folgen führen würde. Natürlich wird es immer näher an die Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen heranrücken, je kürzer die Zeitspanne seiner Geltungsdauer bemessen ist; denn damit verkleinert sich automatisch die Zahl der betroffenen Personen. Schon diese Erwägung zeigt aber, daß es nicht die Geltungsdauer selbst ist, aus der die rechtliche Folge unmittelbar hergeleitet werden kann, erforderlich ist vielmehr wieder ein Zurückgreifen auf das Einzelpersonengesetz, damit überhaupt Konsequenzen

46) Beispiel: LAG ist ein Einzelfallgesetz, aber kein Einzelpersonengesetz, seine Rechtswirkungen werden an einen einzigen tatsächlichen Vorgang, die Währungsumstellung des Jahre 1948 geknüpft, aber betroffen ist eine zur Zeit des Gesetzeserlasses nicht feststellbare Mehrheit von Personen.

möglich sind. Dem "stillschweigenden Zeitgesetz" hingegen kommt nicht einmal diese Bedeutung als äußerer Anhaltspunkt zu. Die Feststellung, ob ein Gesetz ein stillschweigendes Zeitgesetz ist, setzt notwendigerweise - wie anders könnte sonst diese Feststellung getroffen werden - zuvor die Anerkennung seiner, dem sachlichen Inhalt nach erfolgenden Beschränkung voraus. Erst aus dieser kann auf eine zeitliche Beschränkung geschlossen werden. Ist aber die sachliche Beschränkung das Primäre, aus der auch zugleich die Rechtsfolgen entnommen werden müssen, so kann der Umstand, daß das Gesetz sich dadurch auch als Zeitgesetz erweist, völlig außer Betracht bleiben, weil sich daraus keine zusätzlichen verfassungsrechtlichen Konsequenzen ableiten lassen.

5) Zusammenfassung:

Die Einführung des Begriffs "Maßnahmegesetz" ermöglicht, auch soweit diese Bezeichnung auf rückwirkende Steuergesetze zutrifft, was in der einen oder anderen Form regelmäßig der Fall sein wird, kein Urteil über die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes im Hinblick auf den Verfassungsgrundsatz der Gewaltentrennung. Auch aus der Qualifikation als Anlaß- oder Zweckgesetz, als Einzelfall- oder Zeitgesetz ist kein Schluß auf die verfassungsrechtliche Beurteilung möglich. Nur diejenige Norm, die ihrem materiellen Inhalt nach nur wenige Personen ansprechen kann, ist - sofern diese Auswirkung auf einen ganz bestimmten Adressatenkreis bei Erlass des Gesetzes bereits feststand und keinerlei Erweiterung möglich ist - als Einzelpersonengesetz wegen Verstoßes gegen das Prinzip der Gewaltenteilung nichtig. Diese Folge ist zwangsläufig auf Stichtagsgesetze beschränkt, da Klauselgesetze niemals in der Form von Einzelpersonengesetzen ergehen können. Der Grundsatz von der

Trennung der Gewalten spielt daher bei der Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze eine ebenso untergeordnete wie untypische Rolle. Nur ganz krass liegende Fälle, wie sie in der Steuergesetzgebung kaum denkbar sind, weil diese ja naturgemäß auf eine möglichst umfassende Regelung Wert legen muß, könnten im Sinn der Verfassungswidrigkeit gelöst werden. Eine Grundsatzlösung mit Hilfe dieser Erwägungen ist jedenfalls undenkbar. Bei unechter Rückwirkung sind diese Gedanken ohnehin nicht zu verwenden.

Wenn Zeidler⁴⁷⁾, Klein⁴⁸⁾, Scheerbarth⁴⁹⁾, Forsthoff⁵⁰⁾ und Schneider⁵¹⁾ zu dem Ergebnis gekommen sind, das Problem der Einzelpersonengesetze stehe im engen Zusammenhang mit dem Gleichheitsgedanken, so verträgt sich das durchaus mit der hier vertretenen Auffassung: Wo ein Gesetz wegen Verstoßes gegen das Gewaltenteilungsprinzip nichtig ist, verstößt es auch gegen den Gleichheitsgrundsatz, weil in aller Regel in dem Herausgreifen nur eines bestimmten, dem Gesetzgeber bekannten Betroffenen Willkür liegt. Bei einer Mehrheit von Adressaten wäre es zwar denkbar, daß der Gleichheitsgrundsatz gerade die Gleichbehandlung dieser Personen untereinander, aber auch, um ihrer Unterschiedlichkeit gegenüber den Anderen willen, eine von diesen verschiedene Behandlung geböte. Das ist jedoch im Fall des Einzelpersonengesetzes durchaus zweifelhaft: Ein in der Natur der Sache liegender Rechtfertigungsgrund ist schwerlich vorstellbar. Eine Überlegung, die bewirkt, daß ein Gesetz zu Gunsten oder zu Lasten

47) Maßnahmegesetz und Klassisches Gesetz, S.55/56

48) VVDStRL Bd.15, S.66 f, zit. bei Zeidler, S.45

49) DVBl 1956 S.397

50) Über Maßnahmegesetze, S.232

51) Über Einzelfallgesetze, S.167

nur einer einzigen Person oder eines feststehenden Personenkreises erlassen wird, kann kaum jemals ein die Natur der Sache charakterisierendes Leitbild sein.

II. Die Abänderung rechtskräftig abgeschlossener Sachverhalte durch rückwirkende Steuergesetze als Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip:

Unter der in § 16 I 4 b dargestellten Bedeutung des Gewaltenteilungsgrundsatzes⁵²⁾ ist auch das Problem rückwirkender Steuergesetze dann zu sehen, wenn ein solches Gesetz an einen Sachverhalt nachträglich andere steuerliche Folgen knüpft als bisher, der bereits, sei es im finanzgerichtlichen Verfahren, sei es im Verwaltungsrechtsweg rechtskräftig abgeschlossen ist. Es wurde bereits betont, daß es mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung unvereinbar ist, wenn sich eine der drei Staatsgewalten unter Einbruch in den Kernbereich der Zuständigkeit einer der beiden anderen Gewalten eine ihr nicht zukommende Kompetenz beimißt⁵³⁾. Aufgabe von Rechtsprechung und Verwaltung ist es, auf der Grundlage des geltenden Rechts die Frage zu klären, ob ein bestimmter Tatbestand eine Steuerpflicht auslöst oder nicht, Aufgabe der Verwaltung ist es darüber hinaus, einen auf diese Weise festgestellten Anspruch zu realisieren. Einesteils zur Beschleunigung des Verfahrens, andererseits um den dabei beteiligten Steuerpflichtigen nach Verfahrensabschluß vor Überraschungen weitgehend zu schützen, besteht das Institut der - formellen und materiellen - Rechtskraft: Finanzgerichtliche Entscheidungen und steuerliche Verwaltungsakte sind nach Ablauf einer gewissen Zeit nicht mehr anfechtbar⁵⁴⁾, andererseits ist auch die

52) Art.20 Abs.2 Satz 2 GG

53) Vgl. dazu auch Pfeiffer, Diss. S.47, mit umfassenden Nachweisen in Fußn. 253

54) Vgl. § 245 in Verbindung mit §§ 228-237 AO.

Verwaltung nicht in der Lage, nach Belieben einen einmal erlassenen Verwaltungsakt zu ändern. Es bedarf dann vielmehr des Vorliegens speziell normierter Voraussetzungen⁵⁵⁾. Diesen Einschränkungen liegt nicht nur die Erwägung zugrunde, die Rechtssicherheit verlange einen Abschluß, dessen Rechtsbeständigkeit gesichert sei⁵⁶⁾, sie werden auch von dem, dem Gewaltenteilungsprinzip entnommenen Gedanken getragen, daß die Rechtsprechung diejenige Staatsgewalt ist, die im konkreten Fall über einen Anspruch abschließend zu befinden hat und daß die abgeschlossenen Akte der Verwaltung ebenfalls nicht mehr der Disposition des Gesetzgebers unterstehen. Danach kann, wenn das Rechtskraftprinzip schon eine Wiederaufrollung des Einzelfalles durch Verwaltung oder Gerichtsbarkeit untersagt, der Gesetzgeber eine solche Wiederaufrollung erst recht nicht vornehmen. Die Möglichkeit, der Gesetzgeber könnte nicht mehr abänderbare Hoheitsakte durch rückwirkendes Gesetz aus der Welt schaffen, käme einem offensichtlichen Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip gleich⁵⁷⁾. Das Gleichgewicht der Gewalten würde dadurch erheblich zu Gunsten der Legislative verschoben. Dabei kann es keine Rolle spielen, aus welchen Gründen nachträglich in abgeschlossene Hoheitsakte eingegriffen werden soll und zu wessen Gunsten oder Lasten das geschieht. Von dieser Frage ist die Verletzung des Gewaltenteilungsgrundsatzes nicht abhängig. Es kann daher auch Friedrich⁵⁸⁾ und Kühn⁵⁹⁾ nicht zugestimmt werden, wenn

55) Vgl. z.B. §§ 92 Abs.3, 94, 218 Abs.4, 222, 225 AO; zur Änderungsmöglichkeit von Steuerbescheiden allgemein siehe Reiter, DStZ A 1964, S.17-22.

56) BVerfG Bd.2 S.380 ff, S.403

57) Paulick, UStR 1958, S.156; Pfeiffer, Diss. S.48; offenbar auch Maassen, FR 1961, S.126/127; Gegerle, Diss.S.91. und Wacke, NJW 1958 S.778

58) StW 1951, Sp.115

59) Anm.6 zu § 2 AO.

Ersterer meint, die Rechtskraft halte nur dann gegenüber rückwirkenden Gesetzen stand, "wenn nicht der rechtskräftige Bescheid durch die rückwirkende Bestimmung ausdrücklich aufgehoben wird" und Kühn dann eine Ausnahme zulassen will, wenn der Gesetzgeber bestimmte Verhältnisse anders geregelt vorfindet, als er oder die Verwaltung sie geregelt glaubte. Gerade das ist eben nicht möglich, weil der Gesetzgeber damit seine Zuständigkeit überschreiten würde⁶⁰⁾. In der Rechtsprechung ist dieser Gedanke vor allem in der Entscheidung des BayVerfGH vom 17.11.1950⁶¹⁾ zum Ausdruck gekommen, aber auch vom BGH⁶²⁾ und vom BFH⁶³⁾ betont worden. Der gegenteiligen Auffassung von Ostendorf⁶⁴⁾, der seine Ansicht auf § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG stützt, kann schon deswegen nicht gefolgt werden, weil die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift nicht vorliegen; denn ein rückwirkendes Gesetz beseitigt kein "Merkmal"⁶⁵⁾.

Damit kann nun allerdings noch nicht gesagt sein, daß rückwirkende Steuergesetze in jedem Fall dann nichtig sind, wenn sie in rechtskräftige, nicht mehr aufrollbare Fälle eingreifen. Denn dem Gewaltenteilungsprinzip kann nicht die Bedeutung eingeräumt werden, die anderen grundlegenden Verfassungsprinzipien zuerkannt werden muß, so daß die Möglichkeit besteht, daß es zurückzutreten hat. Allerdings ist ein solcher Fall praktisch schwer denkbar: Insbesondere der Gleichheitssatz gebietet, wie dargestellt, nicht die Gleichbehandlung der

60) Auch dieser Gesichtspunkt könnte für die Formulierung von § 79 Abs. 2 BVerfGG maßgebend gewesen sein, nicht nur derjenige der Rechtssicherheit

61) GVBl 1950 S.263

62) NJW 1951, S.886

63) BStBl 1958 III S.222

64) DStR 1960, S.76

65) So auch Eckhardt-Hillebrecht, S.79; Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.4 zu § 4 StAnpG; Maassen, aaO, S.127, Thiel, BB 1963 S.443 und BFH, Urteil vom 4.3.1964, BStBl 1964, III S.308 m.weit.Nachw.

rechtskräftigen mit den nicht rechtskräftigen Fällen. Allein schon die Tatsache, daß der Gesetzgeber diese Fälle ausnimmt, um sich nicht dem Vorwurf der Verletzung des Gewaltenteilungsprinzips auszusetzen, schließt Willkür und damit einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz aus. Das gilt umsomehr dann, wenn daneben noch das Prinzip der Rechtssicherheit für die Herausnahme der abgeschlossenen Fälle aus der Neuregelung spricht⁶⁶⁾. Insoweit können also Gewaltenteilung und Rechtssicherheit zwei in die gleiche Richtung zielende Grundsätze sein. Daher ist es nicht ausreichend, wenn bei der vorliegenden Frage ausschließlich auf den Konflikt zwischen den Prinzipien der Rechtssicherheit und der Gerechtigkeit abgestellt wird⁶⁷⁾. Man wird nicht allgemein davon sprechen können, daß erstere immer den Vorrang vor letzterer habe. Wo aber zu ersterer auch noch das Gebot der Beachtung des Gewaltenteilungsprinzips hinzutritt, ist die Kollision im Sinn dieser Gebote zu lösen.

Diese Grundsätze hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 24.7.1957⁶⁸⁾ verkannt. Es hatte dort über einen Fall zu entscheiden, in dem ein rückwirkendes Gesetz die Voraussetzungen dafür geschaffen

66) Es muß hier betont werden, daß mit dem terminus "abgeschlossene Fälle" keine Einengung der in § 3 vertretenen Abgrenzung des Begriffs "abgeschlossener Tatbestand" vorgenommen werden soll. Unter abgeschlossener Fall wird nur derjenige Tatbestand verstanden, der nicht nur in seinen tatsächlichen Gegebenheiten, sondern auch in seiner rechtlichen Beurteilung einen Abschluß gefunden hat, der eine Wiederauflösung nach den bestehenden Vorschriften unmöglich macht. Dort hingegen handelt es sich nur darum, daß bei Erlass des Gesetzes der Steuerpflichtige den gestaltbaren Tatbestand bereits so beeinflusst hatte, daß das neue Gesetz die geänderte Rechtsfolge unausweichlich machte.

67) So Eckhardt-Hillebrecht, S.79

68) Bd.7 S.89 ff., sog. Hundesteuer-Urteil

hatte, daß der Kläger zur Hundesteuer herangezogen wurde, obgleich in einem früheren Gerichtsverfahren durch rechtskräftiges Urteil festgestellt worden war, daß er Hundesteuer nicht zu entrichten habe, weil das ursprüngliche Gesetz dafür keine Rechtsgrundlage biete. Das Bundesverfassungsgericht hat sich mit der dadurch aufgeworfenen Frage, inwieweit die Einbeziehung rechtskräftiger Fälle unter dem Aspekt des Rechtsstaatsgedankens überhaupt zulässig sein kann, zwar auseinandergesetzt, ist aber von dem allein nicht ausreichenden Grundsatz ausgegangen, das Rechtskraftprinzip wende sich nur gegen die erneute Aufrollung vor den Gerichten. Unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit mag das zutreffen, erschöpft aber denjenigen der Gewaltenteilung nicht. Mit diesem Grundsatz hat sich das Gericht nicht befaßt. Hingegen hat es etwas später⁶⁹⁾ betont, der Gesetzgeber habe eine Ergänzungsregelung aus rechtsstaatlichen Gründen auf die noch nicht abschliessend behandelten Fälle zu beschränken.

69) In Bd.7 S.129 ff., S.152

§ 17 Rückwirkende Steuergesetze und das Prinzip von Treu und Glauben.

Ob der Grundsatz von Treu und Glauben als ein dem Rechtsstaatsgedanken zuzuordnendes Verfassungsprinzip anzusehen ist oder ob es sich dabei um einen Grundsatz handelt, der zu den überpositiven Verfassungsnormen gehört¹⁾ spielt in diesem Rahmen höchstens für die systematische Einordnung eine Rolle. Jedenfalls wurde dieses Prinzip nicht selten zur Begründung eines Verbotes der Rückwirkung von Gesetzen, speziell von Steuergesetzen herangezogen²⁾. Auch soweit in konkreten Einzelfällen seine Anwendbarkeit verneint wird, soll doch offenbar seine prinzipielle Brauchbarkeit zur Lösung des Problems nicht in Frage gestellt werden³⁾. Ausgangspunkt für diese Auffassung ist die Überlegung, daß der Grundsatz von Treu und Glauben auch im öffentlichen Recht, also auch im Steuerrecht gelte.

Das ist an sich durchaus zutreffend und auch allgemein anerkannt⁴⁾, rechtfertigt aber dennoch nicht die daraus gezogene Schlußfolgerung. Das zeigt sich übrigens schon an dem Ergebnis, zu dem Coing⁵⁾ kommt: Die Rückwirkung

1) Vgl. z.B. Coing, BB 1954 S.137 ff; Hamann, Grundgesetz, S.46; Hoffmann, FR 1954, S.177; Krüger, DVBl 1955, S.795.

2) So Bühler-Strickrodt, aaO, S.103; Coing, aaO, S.137; Eckhardt-Hillebrecht, S.80 ff; Ehlers, StW 1951, Sp. 796; Friedrich, StW 1951 Sp.113/114 und Sp.796; FR 1951. S.243; Gegerle, S.66 mit Einschränkungen; Kühn AO Anm. 5 b dd, S.671 zu § 1 StAnp; Sudhoff, StW 1957 Sp.50

3) z.B. bei Hoffmann, FR 1954, S.177; FG Düsseldorf, EFG 1958, S.82 ff bestätigt durch BFH BStBl 1960 III S.17

4) Siehe die umfangreichen Nachweise bei Soergel-Siebert, 9.Aufl., 1.Bd. Rdn.49 zu § 242 BGB; eine ausführliche Darstellung der Rechtsprechung des RG und der OVGe ist bei Schlensker, Diss. S.41/42, zu finden.

5) Der die Frage am ausführlichsten behandelt und untersucht hat.

verstoße gegen das Prinzip von Treu und Glauben, soweit sie mit dem Gedanken der Rechtssicherheit unvereinbar sei und die Handlungsfreiheit nachträglich beschränkte. Das gelte allerdings nur dann, wenn ein klarer und besonders schwerwiegender Verstoß vorliege.

Zweierlei ist daran, worauf auch Kimminich⁶⁾ aufmerksam macht, bemerkenswert: Einmal beweist die Tatsache, daß Coing, um eine inhaltliche Abgrenzbarkeit zu erreichen, zu den Prinzipien der Rechtssicherheit und der Handlungsfreiheit Zuflucht nehmen muß, daß mit der Heranziehung von Treu und Glauben für die Lösung des Rückwirkungsproblems nichts gewonnen ist, die Untersuchung anderer Verfassungsgrundsätze also dadurch keineswegs überflüssig wird, was man ja wohl eigentlich müßte erwarten können. Paulick⁷⁾ hat daher das ganze Problem dahingestellt sein lassen, weil ein Verstoß aus anderen Grundsätzen entnommen werden könnte. Zum anderen löst das Erfordernis des "klaren und besonders schweren Verstoßes" das Problem nicht, weil es keinen Beurteilungsmaßstab vermittelt, sondern verschiebt es auf die Frage, ab wann ein besonders schwerer Verstoß anzunehmen ist. Damit ist aber nicht gedient.

Dieses mißliche Ergebnis kann nicht verwundern; denn tatsächlich erstreckt sich der Anwendungsbereich von Treu und Glauben nicht auf das Verhältnis Gesetzgeber - Staatsbürger. Nur um ein solches handelt es sich aber bei rückwirkenden Gesetzen. Dabei braucht man nicht einmal die Eigenschaft des Prinzips als überpositiver Rechtssatz zu leugnen, um zu seiner Unanwendbarkeit gegenüber gesetzgeberischen Verhaltens zu kommen. Denn auch als Ausdruck eines überpositiven Rechtsgedankens kann er doch nur so weit reichen und eine Bindung des Gesetzgebers herbeiführen, als das wesens-

6) JZ 1962, S.521 f.

7) Gutachten S.50

mäßig möglich ist. Seinem Wesen nach erstreckt er sich aber nur auf Schuld- oder vergleichbare Rechtsverhältnisse⁸⁾. Das Grundgesetz erwähnt ihn überhaupt nicht, aus ihm kann daher ein Schluß auf einen umfassenden Geltungsbereich nicht gezogen werden. Auch im Privatrecht, dem Rechtsgebiet, in dem er zuerst Anwendung fand, gilt dieser Grundsatz immer nur für das jeweilige "konkrete Rechtsverhältnis"⁹⁾, d.h. nur zwischen den Parteien. Die Übernahme in das öffentliche Recht schafft keinen weiteren Anwendungsbereich, da es "keinen Unterschied zwischen der sittlichen Qualität des Rechts im öffentlichen Recht und im Zivilrecht" geben kann¹⁰⁾. Verschieden sind nur die Geltungsbereiche und die Zielsetzungen, nicht "das Recht" als Institution. Daher muß, wie im Privatrecht, der Grundsatz von Treu und Glauben in erster Linie bei der Auslegung von Gesetzen Verwendung finden und bei der Ausfüllung von Gesetzeslücken herangezogen werden, kann also immer nur innerhalb des geltenden Rechts zur Anwendung kommen¹¹⁾. Wo aber die gesetzliche Regelung in dem entscheidenden Punkt - hier der Frage, ob die Rückwirkung gewollt ist - klar ist¹²⁾, muß die Berufung auf Treu und Glauben versagen. Die gegenteilige Auffassung müßte außerdem dazu führen, daß dem Richter, der über die Gesetzesbestimmung zu entscheiden hat, gesetzgeberische Kompetenzen eingeräumt würden.

8) Ebenso Kimminich, aaO, S.521; Klein, Monogr. S. 51/52 und StW 1954, Sp.33 ff; Schlensker, S.43-45.

9) Palandt, 23.Aufl. Anm.4 zu § 242; vgl. auch Soergel-Siebert, aaO, Rdn.50: "Der privatrechtliche Grundsatz über unzulässiges "venire contra factum proprium" ist auf das öffentliche Recht nur in engen Grenzen anwendbar."

10) Schlensker, aaO, S.43

11) Ebenso Loewer, StW 1952, Sp.163; von Oppen, StbJb 1950. S.377; Schlensker, S.45

12) Und das muß man unterstellen, weil anderenfalls das Gesetz die Rückwirkung schon gar nicht erst wirksam anordnen würde.

Die Beschränkung des Geltungsbereichs auf "konkrete Rechtsverhältnisse" kann auch nicht mit der Behauptung ausgeräumt bzw. im Hinblick auf die Gesetzgebung aufgehoben werden, der Gesetzgeber schulde dem Einzelnen eine Leistung, die nach Treu und Glauben zu verwirklichen sei¹³⁾. Dieser Gedanke paßt nicht, da in der Demokratie der einzelne Staatsbürger zur Mitwirkung an der Gesetzgebung berufen ist¹⁴⁾. Zu dem gleichen Ergebnis kommen Tipke-Kruse¹⁵⁾ durch folgende Überlegung: Treu und Glauben richteten sich nicht an den Staat als Ganzes, sondern lediglich an seine einzelnen Repräsentanten, ebensowenig an die Steuerpflichtigen. Daher würden sie nur wirksam, wenn ein bestimmter Repräsentant des Staates einen bestimmten Steuerpflichtigen oder einer anderen Behörde gegenübertritt. Aus diesem Grunde könne die Zulässigkeit rückwirkender Gesetze niemals eine Frage von Treu und Glauben sein.

Ehlers¹⁶⁾ versucht, die Anwendbarkeit damit zu rechtfertigen, daß er, ausgehend von der Anwendung des Prinzips nur innerhalb des geltenden Rechts und seiner Aufgabe als Mittel der Gesetzesauslegung, die Auffassung vertritt, es handele sich auch hier um die Auslegung des jeweiligen Steuergesetzes und diese Auslegung zeige, daß es "ein venire contra factum proprium, also einen Verstoß gegen Treu und Glauben bedeuten würde, wenn der Staat seine eigenen Gesetze rückwirkend wieder umstieße". Dem ist jedoch entgegenzuhalten: Die Schlußfolgerung setzt zunächst einmal voraus, daß die Rückwirkungsanordnung des betreffenden Gesetzes zweifelsfrei

13) Ehlers, StW 1953, Sp.124

14) Kimminich, aaO, S.521; zum Begriff der sogenannten "zweiseitigen Verbindlichkeit der Rechtsnormen" siehe Nawiasky, Allgemeine Staatslehre, 3.Teil, S.123

15) Rdn.39 zu § 2 AO mit weiteren Nachweisen

16) Vgl. Fußn.13

feststeht. Das ist in diesem Zusammenhang die einzige Frage, die möglicherweise eine Auslegung des (einfachen) Steuergesetzes erfordert. Was Ehlers als "Auslegung des jeweiligen Steuergesetzes" bezeichnet, ist in Wahrheit eine Frage der Auslegung und Anwendung der Verfassung, aus der die Zulässigkeit der Rückwirkungsanordnung entnommen werden soll. Das Problem ist also ein völlig anderes; es liegt in der verfassungsrechtlichen Frage, ob ein rückwirkendes Gesetz überhaupt erlassen werden darf, ob es ergehen kann¹⁷⁾.

Ebenso wenig vermag der Einwand von Ehlers¹⁸⁾ zu überzeugen, die Unabhängigkeit des Gesetzgebers von Treu und Glauben hätte wieder seine unbeschränkte Souveränität zur Folge. Dem steht schon Art.20 Abs.3 GG¹⁹⁾ entgegen. Diese Verfassungsbestimmung legt dem Gesetzgeber so starke Bindungen auf, daß die Einhaltung rechtsstaatlicher Forderungen beim Erlaß von Gesetzen auch ohne die Einführung von Treu und Glauben ausreichend gesichert erscheint²⁰⁾, für diese Einführung also auch kein Bedürfnis besteht.

Die Grundsätze von Treu und Glauben haben daher im vorliegenden Zusammenhang als Beurteilungsmaßstab aus der Betrachtung auszuscheiden.

17) Ebenso Klein, StW 1954 Sp. 33 f.

18) aaO, Sp.123

19) Bindung des Gesetzgebers an die verfassungsmäßige Ordnung

20) Vgl. auch Klein, StW, aaO, Sp.33

§ 18 Der Grundsatz der Rechtssicherheit als Zulässigkeitsmaßstab rückwirkender Steuergesetze.

I. Ausgangspunkt und erste Konkretisierung:

Wir haben zunächst von folgenden ganz generellen Grundsätzen des Rechtsstaats auszugehen:

- 1) Alle Rechtsnormen begründen die Erwartung, daß sie, solange nicht ein rechtmäßiger Aufhebungsgrund vorliegt, unverbrüchlich werden gehandhabt werden¹⁾.
- 2) Die Rechtsordnung dient der Vorausberechenbarkeit des Erfolgs menschlicher Handlungen²⁾.
- 3) Der Rechtsstaat beinhaltet die Legalitätsbindung der staatlichen Macht an derartig feststehende Regeln, daß ihre Ausübung für den Rechtsgenossen überschaubar und vorhersehbar wird³⁾. Dazu gehört ein unabdingbares Maß an Meßbarkeit und Vorausberechenbarkeit aller staatlichen Machtäußerungen an Hand der Gesetze im formellen Sinn⁴⁾.
- 4) Zum Rechtsstaat gehört aber andererseits auch die materielle Richtigkeit oder Gerechtigkeit⁵⁾.

II. Die Bedeutung und der Inhalt des Grundsatzes der Rechtssicherheit:

1) Der Inhalt des Grundsatzes:

Das Rechtsstaatsprinzip enthält als wesentlichen Bestandteil die Gewährleistung der Rechtssicherheit.

1) Georg Jellinek, Allgemeine Staatslehre, S.169

2) Salzwedel, Rechtsschutz, S.8/9

3) Leisner, Grundrechte und Privatrecht, S.168

4) BVerfG Bd.10, S.282 ff., 286; Maunz-Dürig, Art.20 GG, Rdn.86

5) BVerfG Bd.7, S.89 ff, 92; die entscheidenden Gedanken dieses Urteils sind vom BFH im Urteil vom 17.1.1958, BStBl III S.116, übernommen worden.

Das ist allgemein anerkannt⁶⁾. Als Rechtssicherheit wird man mit Hartz⁷⁾ denjenigen Zustand bezeichnen können, in dem Sicherheit darüber besteht, was geltendes Recht ist und darüber, daß das geltende Recht auch verwirklicht wird. Die Rechtssicherheit ist dann gewahrt, "wenn alle, die an der Schaffung und Anwendung von Rechtsnormen beteiligt sind, ihr Verhalten nach den Spielregeln der Loyalität und der Rücksichtnahme auf die berechtigten Belange der Anderen so einrichten, daß die Entscheidungen im voraus berechenbar sind, die Anderen also vor Überraschung und Willkür bewahrt bleiben"⁸⁾. Damit ist die vom Bundesverfassungsgericht⁹⁾ geforderte Konkretisierung ganz allgemein bereits angedeutet. Im einzelnen ergeben sich aus diesen Voraussetzungen folgende Forderungen an den Gesetzgeber:

- a) Die Rechtsbeständigkeit eines abgeschlossenen Rechtsfindungsverfahrens muß gesichert sein, selbst wenn die Möglichkeit besteht, daß die abschließende Entscheidung unrichtig war¹⁰⁾.
- b) Titulierte Ansprüche müssen unberührt bleiben¹¹⁾.
- c) Das Gesetz muß klar erkennen lassen, was rechtens sein soll¹²⁾. Sachlich nicht ganz sicher fundierte Steueransprüche sind grundsätzlich zu vermeiden¹³⁾.

6) BVerfG Bd.2, S.380 ff, 403; Bd.7 S.89 ff, 92; Bd.13, S.261 ff, 271; OLG Frankfurt, NJW 1953, S.747; C.Arndt, aaO, S.122; Eckhardt-Hillebrecht, S.56; Hartz, StbJb 1958/59, S.38; Jaenke, Rechtsschutz, S.43; Kimminich, aaO, S.521; Maassen, FR 1961, S.125; Klein, StW 1954, Sp.40; Maunz, Lehrbuch, S.60

7) aaO, S.38

8) vgl. Fußn.7

9) Bd.11, S.64 ff, 72

10) BVerfG Bd.2, S.380 ff, 403; Bd.7, S.194 ff, 197; Bd.11, S.64 ff, 72

11) BVerfG Bd.3, S.4 ff, 11

12) BVerfG Bd.5, S.25 ff, 31

13) Vangerow, StW 1963, Sp.181 ff., 185

- d) Staatliche Maßnahmen müssen vorhersehbar, berechenbar, meßbar sein¹⁴⁾. Wenn gesagt wird, Rechtssicherheit bedeute in erster Linie Vertrauensschutz¹⁵⁾, d.h. Anerkennung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens, das der Staatsbürger in die Verwirklichung einer gegebenen Rechtsordnung setzt, so ist das nichts anderes als die Forderung nach der Vorhersehbarkeit staatlicher Maßnahmen.

Damit ist auch dieser Grundsatz in einer Weise präzisiert, die ihn zu einem justitiablen und damit rechtserheblichen macht, dessen Verletzung rechtliche Konsequenzen nach sich zieht. Es ist also nicht so, wie Ehlers¹⁶⁾ meint, daß es sich bei dem Grundsatz der Rechtssicherheit lediglich um einen Begriff der Rechtsphilosophie handelt. Auch die Auffassung Vogels¹⁷⁾, die Verletzung des Vertrauens in die Rechtsordnung begründe nur rechtspolitische Folgerungen, die "selbstverständlich" noch nichts über die rechtliche Zulässigkeit aussagen, ist daher unzutreffend. Es ist bereits darauf hingewiesen worden, daß der Vertrauensgrundsatz eine Präzisierung des Rechtssicherheitsprinzips und dieses wiederum ein Ausfluß des Rechtsstaatsgedankens ist. Dieser seinerseits ist als aktuell geltendes Recht und als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung anerkannt¹⁸⁾. Klein, der früher¹⁹⁾ die Meinung Vogels ver-

14) BVerfG Bd.13, S.271; Jaenke, aaO, S.53; Lerche, DÖV 1961, S.489 und Monogr. S.68/69; Nipperdey, Grundrechte, S.880; Wolff, Lehrbuch § 27 I c 2.

15) BVerfG Bd.13, S.215 ff, 223; 261 ff, 271; Hamann, Grundgesetz, S.24/25; Kimminich, S.521; Klein, StW 1954, Sp.42; Rümelin, Rechtssicherheit, S.7

16) StW 1954, Sp. 723 ff

17) Diss. S.79

18) Vgl. § 14 Fußn. 2

19) Monogr. S.58

treten hatte, hat diese ausdrücklich aufgegeben²⁰⁾ und das Rechtsstaatsprinzip als aktuellen Rechtssatz bezeichnet²¹⁾. Aus demselben Grund muß die Ansicht des FG Stuttgart²²⁾ abgelehnt werden, es handele sich nur um einen Verstoß gegen das Rechtsempfinden, aus dem keine konkreten Folgerungen gezogen werden könnten.

2) Der Vertrauensgrundsatz bei Steuergesetzen:

Für unsere Betrachtung folgt aus dem Erfordernis des Vertrauensschutzes vor allem, daß der Staatsbürger sich darauf verlassen können muß, daß die gegenwärtigen Gesetze ihm ein vollständiges Bild dessen vermitteln, was er tun darf und lassen muß, um das von ihm für erstrebenswert gehaltene steuerliche Ergebnis zu erreichen²³⁾. Auch Steuergesetze müssen also so klar und tatbestandsmäßig, so bestimmt gefaßt sein, daß die Belastung für jeden Betroffenen jederzeit und ohne weiteres allein nach dem Gesetz erkennbar und berechenbar ist²⁴⁾. Freies, verantwortliches Handeln²⁵⁾ ist nur möglich, wenn der Betroffene die rechtlichen Folgen seines Handelns in dieser Zeit voraussehen kann. Die Höhe der steuerlichen Belastung bringt es mit sich, daß wirtschaftliche Maßnahmen heute ganz wesentlich von den sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen her bestimmt sind. Diese steuerlichen Folgen sind bedeutsame Gesichtspunkte

20) StW 1954, Sp.37 ff

21) Ebenso Jaenke, aaO, S.44 mit zahlreichen Nachweisen.

22) DStZ B 1953, S.111

23) BVerfG Bd.13, S.223 und BVerwG Bd.10, S.286, sprechen von der Forderung nach "Verlässlichkeit des Gesetzes".

24) Bachmayr, BB 1963, S.239

25) Das der soziale Rechtsstaat dem Bürger nur abnehmen sollte, soweit sich das als unumgänglich nötig erweist, z.B. hinsichtlich der Sozialversicherung.

bei der Frage nach der Art und Weise der Gestaltung steuerlicher Tatbestände. Wenn das Prinzip des Vertrauensschutzes verlangt, der Bürger müsse sich in seinen Planungen und Handlungen darauf verlassen können, daß die Rechtsordnung die Folgen, die sie an einen bestimmten Tatbestand knüpft, in einer Weise regelt, die es ermöglicht, diese Folgen vorauszuberechnen, sie einzukalkulieren, dann gilt das immer auch für steuerliche Folgen, mögen sie auch nicht gesetzgeberischer Hauptzweck sein. Verfassungsrechtlich geschützt ist immer das Vertrauen darauf, daß die Rechtsposition des Staatsbürgers nicht nachträglich verschlechtert wird²⁶⁾. Dem widerspricht es insbesondere dann, wenn belastende Rechtsfolgen an früher überhaupt nicht oder günstiger besteuerte Tatbestände geknüpft werden, die gerade wegen der günstigen Rechtsfolge unter dem alten Rechtszustand verwirklicht worden waren. Das bedeutet nun freilich nicht, daß der Gesetzgeber an das bestehende Recht auf alle Zeit gebunden wäre; damit ginge die Anpassungsfähigkeit an die jeweilige Situation verloren. Schutzwürdig kann nur, aber auch immer das Vertrauen auf den Bestand derjenigen Rechtsgrundlagen sein, die für ein Handeln in der Vergangenheit maßgebend waren.

Es wird hier deutlich, daß das Gebot der Vorhersehbarkeit und Vorausberechenbarkeit im grundsätzlichen Ergebnis in die Nähe dessen führt, was auf anderen Gebieten des Rechts vom Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung gefordert wird, ohne daß dessen Anwendungsbereich auf ein Rechtsgebiet ausgedehnt werden müßte, in dem er nicht beheimatet ist. Wenn es außerdem richtig wäre, daß es sich bei Treu und Glauben um einen der Rechtssicherheit untergeordneten Grundsatz handelt²⁷⁾

26) BVerfG Beschluß vom 14.3.1963, NJW 1963, S.851 ff, 852 = BStBl 1963 I S.470 ff

27) So Klein, StW, aaO, Sp.40

Eigentümlichkeit des Steuerrechts zwingt dazu, an die Berechenbarkeit einen besonders strengen Maßstab anzulegen³⁸⁾.

Rückwirkende Steuergesetze belasten daher grundsätzlich das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbürger und Fiskus³⁹⁾. Daß das Vertrauen des Staatsbürgers in die positive Rechtsordnung erschüttert werden muß, wenn er nicht damit rechnen kann, daß der gegenwärtige Rechtszustand nicht durch rückwirkende Gesetze zu seinen Ungunsten verschlechtert oder in sein Gegenteil verkehrt wird⁴⁰⁾, steht wohl außer Zweifel. Es wird daher nicht zu Unrecht der Vorwurf erhoben⁴¹⁾, die Rückwirkung gefährde die wichtige Funktion der Rechtsordnung, die in der Vorausberechenbarkeit der Rechtswirkungen eigenen Verhaltens liege. Soweit dieses Ergebnis auf den Fall beschränkt wird, daß die Tatbestandsverwirklichung im Willensbereich des Steuerpflichtigen gelegen hat⁴²⁾, ist das schon deswegen nicht ausreichend, weil in die Kalkulation ja auch die Tatbestände einbezogen werden müssen, deren Verwirklichung nicht zu umgehen ist, deren Einbeziehung jedoch nur unter Berücksichtigung der vorhersehbaren Belastung erfolgt.

4) Die Folgen der Auswirkungen:

Diese Auswirkungen stellen den Normalfall dar. Jede Rückwirkung bedeutet also im Zweifel einen Eingriff in die gesetzlich geordnete Freiheitssphäre des Steuerpflichtigen. Es liegt daher nahe und erscheint sinnvoll, eine Vermutung des Inhalts aufzustellen, daß

38) Eckhardt, StbJb 1961/62, S.130; Wacke, NJW 1958, S.776

39) Kühn, Anm.6 zu § 2 AO.

40) Klein, StW 1954, Sp.42; Deiting, aaO, Sp.22

41) Klein, Monogr. S.55; Peters, Lehrbuch S.82; Vogel, Diss. S.78

42) So OVG Hamburg, JZ 1951, S.416

die Rückwirkung zumindest bei Steuergesetzen regelmäßig dem Rechtssicherheitsprinzip widerspricht⁴³⁾ und daß das in der verfassungsmäßigen Ordnung enthaltene Prinzip der Rechtssicherheit die Rückwirkung von Steuergesetzen "an sich" ausschließt⁴⁴⁾. Das Ergebnis kann, jedenfalls für die echte Rückwirkung⁴⁵⁾, also auch so formuliert werden: Steuergesetze, die ihre Rechtsfolgen auf abgeschlossene Tatbestände erstrecken, widersprechen grundsätzlich dem Rechtsstaatsprinzip⁴⁶⁾. Die äußerliche Übereinstimmung mit den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts darf allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, daß wegen der hier vertretenen weitergehenden Auslegung des Begriffs "abgeschlossener Tatbestand" die Ergebnisse im Einzelfall durchaus von einander abweichen können⁴⁷⁾.

5) Abweichende Ansichten:

Dagegen, daß ein Verbot der Rückwirkung auf den Grundsatz der Rechtssicherheit bzw. den des Vertrauensschutzes gestützt werden kann, nehmen, soweit ersichtlich, nur Loewer⁴⁸⁾ und von Wallis⁴⁹⁾ Stellung. Die Begründung Loewers, der Begriff des Vertrauensschutzes könne nur der Gesetzesauslegung dienen, ist mittlerweile durch

43) Das vertreten C.Arndt, aaO, S.121; Ehlers, StW 1953 Sp.122; Klein, StW 1954, Sp.40f; Quack, DVBl 1962, S.292, Klein-Barbey S.68, ferner unter ausdrücklichen Beschränkung auf "abgeschlossene Fälle" der Bay.VerfGH in Bd.3, S.129 ff., 137; Bd.5 S.1 ff, 12 und S.241 ff, 263; Bd.6, S.78 ff, 100; Bd.12, S.48 ff, 62.

44) Klein, StW, aaO, Sp.42; zustimmend Deiting, Sp.22

45) Vgl. oben § 3

46) Siehe dazu Spitaler, StW 1962, Sp.142; BVerfG Bd.13, S.206 ff., 212/213 und S.261 ff, 272 sowie die in Fußn.43 angeführten Entscheidungen des Bay.VerfGH.

47) Siehe dazu meinen Aufsatz in BB 1963, S.724 und den dort behandelten Fall

48) StW 1952, Sp.163

49) DStZ A, 1958 S.353

die wohl einhellig entgegenstehenden Meinungen in Rechtsprechung und Schrifttum überholt. Nach von Wal-lis hingegen erfordert die Rechtssicherheit, daß grundsätzlich ein ordnungsgemäß erlassenen Gesetz rechtens sei, sie verlange eine beruhigte Rechtsordnung, zu der auch gehöre, daß ein ordnungsgemäß erlassenes Gesetz entsprechend dem Willen des Gesetzgebers auch durchgeführt werde.

Dem muß folgendes entgegengehalten werden: Selbst wenn man davon ausgeht, der Begriff der Rechtssicherheit be-inhalte nur eine rein formelle Seite, die man mit "Unverbrüchlichkeit der äußeren Form" umschreiben könnte, könnte man dieser Argumentation nicht folgen. Denn jedes, also auch das formell ordnungsgemäß erlassene mit Rückwirkung ausgestattete Gesetz stört die bis dahin beruhigte Rechtsordnung. Darüber hinaus genügt diese formelle Begriffsbestimmung aber nicht. Rechtssicherheit begreift vor allem einen materiellen Inhalt, der über "Gesetzessicherheit" hinausgeht, nämlich den Schutz des Vertrauens darauf, "daß das Recht herrscht"⁵⁰⁾. Allerdings darf man auch nicht ausschließlich auf den materiellen Gehalt abstellen und den formellen gänzlich außer Betracht lassen. Vielmehr muß man, um ein zutreffendes Gesamtbild zu erhalten, beide Bestandteile zusammenfassen. Auf einen materiellen Rechtssicherheitsbegriff ist es wohl auch zurückzuführen, wenn Hamann⁵¹⁾ ohne weitere Begründung Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot dann zuläßt, wenn das rückwirkende Gesetz Handlungen verbietet, die ohnehin sittenwidrig oder mit umgeschriebenen Verfassungsgrundsätzen unvereinbar wären.

50) Jaenke, aaO, S.53; den Begriff "Recht" möchte ich dabei als im Sinne des Art.20 Abs.3 GG verstanden wissen.

51) Rechtsstaat und Wirtschaftslenkung, S.41

4. Kapitel

Der Interessenkonflikt bei rückwirkenden Steuer- gesetzen und seine Lösung.

§ 19 Das Verhältnis der beteiligten Interessen zueinander.

I. Ihre Stellung nach der Wertordnung des Grund- gesetzes:

Die Feststellungen über die Bedeutung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes dürfen nun aber nicht zu dem Schluß verleiten, rückwirkende Steuergesetze seien damit generell verboten. Es ist nämlich zu bedenken, daß wir nunmehr vor folgender Situation stehen:

1) Der Bürger hat ein vornehmlich auf wirtschaftlichen Gründen beruhendes Interesse daran, nicht durch rückwirkende Steuergesetze nachträglich belastet zu werden. Dieses Interesse verdichtet sich dadurch zu einer verfassungsrechtlich relevanten Rechtsposition, daß mit Rücksicht auf das Prinzip der Rechtssicherheit aus unvorhergesehenen Gesetzesänderungen dem Bürger keine finanziellen Nachteile erwachsen dürfen¹⁾. Aus diesem Grunde und weil die Rechtsordnung am Leitbild der sich frei entfaltenden Persönlichkeit orientiert ist²⁾, muß sie bestrebt sein, das Interesse der dem Gesetz Unterworfenen an möglichster Stabilität der Rechtsordnung zu respektieren³⁾.

1) Grundsätzlich gebilligt von BVerfG in NJW 1963, S.30 = Bd.14, S.288 ff.

2) Art.2 Abs.1 GG

3) Kisker, Monogr. S.1

2) Diesem Interesse des Einzelnen steht nun aber das Interesse der Gemeinschaft entgegen, das sich in erster Linie in der Form des Interesses an anpassender Umformung der alten Rechtsordnung an die neue Lage und in der Form des Interesses an der Erhaltung des Staatsganzen mit Rücksicht auf die Gesamtheit aller Staatsbürger⁴⁾ erkennen läßt. Das Steuerrecht schafft die finanzielle Grundlage für den Staat⁵⁾. Für die vorliegende Untersuchung ist dabei besonders zu beachten: Nach dem ausdrücklichen Bekenntnis des Art.20 Abs.1 GG ist die Bundesrepublik Deutschland ein Sozialstaat. Das verpflichtet den Gesetzgeber, auch die Grundsätze der Sozialstaatlichkeit zu beachten, zu denen eine als sozial zu bezeichnende "Daseinsvorsorge" der Öffentlichen Hand gehört. Ziel des Sozialstaats muß es sein, daß der Gesetzgeber im Sinn der Herstellung sozialer Gerechtigkeit tätig wird und durch staatliche Daseinsvorsorge der sozialen Not und Bedürftigkeit steuert⁶⁾. Bei diesem Bekenntnis handelt es sich nicht um einen unverbindlichen Programmsatz⁷⁾, sondern um einen den Gesetzgeber verpflichtenden Auftrag, der gleichzeitig eine Bindung enthält⁸⁾.

4) So Paulick, Gutachten, S.17; ZfGStaatsW S.490; StbJb 1957/58, S.90; UStR 1958, S.150/151.

5) Hartz, StbJb 1958/59, S.94

6) Leibholz, Freiheit der Persönlichkeit, S.77/78; vgl. auch Maunz, Lehrbuch, S.60: "Soziale Gerechtigkeit ist jenes Verteilungsprinzip, das jeder Schicht und jeder Gruppe in der Bevölkerung die ihr zukommenden Rechte einräumt, insbesondere die wirtschaftliche und kulturelle Leistungsfähigkeit auf einem angemessenen Niveau hält." Ferner Nipperdey, aaO, S. 806: "Dem Gesetzgeber obliegt die Aufgabe, soziale Spannungen und Konflikte auszugleichen und angemessene Lebensbedingungen für alle zu schaffen."

7) Vgl. dazu Leibholz, aaO, S.78

8) Siehe Leisner, aaO, S.167. Nach BVerfG Bd.3 S.377 ff, 381 und Bd.6, S.55 ff., 72 ist das Sozialstaatsprinzip ein tragender Grundsatz der Verfassung.

Je mehr der Staat zu einem sozialen Leistungs- und Wohlfahrtsstaat wird, der für den ganzen Bereich öffentlicher Daseinsvorsorge verantwortlich ist, umso größer werden die Aufgaben, die von diesem Staat der Gesetzgebung aufgebürdet werden. Zur Erfüllung dieser Aufgaben sind nicht nur ausreichende finanzielle Mittel erforderlich, sondern auch Instrumente, die den Hoheitsträger wirksam in die Lage versetzen, ausgleichend, im Rahmen des Zulässigen dirigierend, umverteilend, regulierend, konjunkturbremsend oder -fördernd tätig zu werden⁹⁾. Das gilt insbesondere, aber nicht nur dann, wenn man mit Huber¹⁰⁾ auf dem Standpunkt steht, die Wirtschaftsordnung gebiete auch die Verwirklichung eines auf Ausgleich, Verständigung und Kooperation gerichteten, wirtschaftsverfassungsrechtlichen Programms.

Daß rückwirkende Steuergesetze grundsätzlich alle diese Aufgaben erfüllen können, haben wir bereits gesehen. Das sich daraus ergebende, verfassungsrechtlich fundierte Interesse des Gesetzgebers an Lenkung und Anpassung¹¹⁾ gerät also mit dem Interesse des Staatsbürgers an der Stabilität der Gesetze in ständigen Konflikt. Es ist dies ein Fall der unaufhebbaren Spannung, die zwischen liberaler Freiheit und demokratischer Gleichheit stets besteht¹²⁾.

Drei Lösungsmöglichkeiten bieten sich an:

1) Man räumt den Interessen des Gesetzgebers unter allen Umständen den Vorrang ein. Maassen¹³⁾ und von Wal-

9) So erfordert das Sozialstaatsprinzip z.B. auch die Erhaltung der Kaufkraft des Geldes und der Preisstabilität: Schübler, NJW 1964 S.951 ff, 954.

10) Wirtschaftsverwaltungsrecht 1.Bd., S.30/31

11) BFH BStBl 1960 III S.174 = Bd.70, S.464 bezeichnet die Anpassungsfähigkeit an neue Situationen als "ein Wesenselement des Einkommensteuerrechts".

12) Leibholz, aaO, S.80

13) FR 1961, S.126

lis¹⁴⁾ begründen diese Auffassung wie folgt: Auch der verfassungsrechtlich garantierte Schutz der Eigentums-sphäre reiche nur so weit, wie das Gemeinwohl ihn zulasse. Da die Erhebung von Steuern bestimmungsgemäß dem Gemeinwohl diene, müsse der Gesetzgeber in der materiellen und zeitlichen Konkretisierung der von ihm gesetzten Rechtsnormen weitgehend frei und die Entscheidung über eine Rückwirkung in sein pflichtgemäßes Ermessen gestellt sein, in dessen Rahmen er auch über Tatbestände bestimmen könne, die im Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes bereits verwirklicht waren.

Dieses Ergebnis beruht auf einer unzureichenden Abwägung der gegenteiligen Belange, wie sich schon daraus ersehen läßt, daß ein für den Schutz des Bürgers in Frage kommendes Verfassungsrecht nur in Art.14 Abs.2 GG gesehen und - insoweit zu Recht - abgelehnt wird, weil ein Recht des Einzelnen auf Erhaltung seines Besitzstandes nicht anerkannt werden könnte. Die Bedeutung des Rechtsstaatsprinzips wird offenbar nicht erkannt.

2) Man könnte behaupten, das Gewicht der Interessen, die für die Unzulässigkeit der Rückwirkung sprechen, sei stets so groß, daß demgegenüber die Belange des Gesetzgebers stets in den Hintergrund zu treten hätten. In dieser Ausnahmslosigkeit ist die Auffassung allerdings bisher nicht vertreten worden. Sie ginge angesichts der angezeigten Aufgaben des Gesetzgebers auch entschieden zu weit¹⁵⁾.

3) Man verzichtet auf eine generelle Lösung und stellt im konkreten Fall die beiderseitigen Interessen einander gegenüber. Das Ergebnis würde dann davon abhängen,

14) So von Wallis, bei Hübschmann-Hepp-Spitaler, Rdn.18 zu § 1 StAnpG.

15) So auch Spitaler, StW 1962, Sp.142 unter V

welcher der beiden Belange das Übergewicht über den anderen jeweils für sich in Anspruch nehmen kann. Für diese Lösung kann ins Feld geführt werden, daß sie der modernen Rechtstheorie entspricht, die "sich des sorgfältigen Abwägens der auf dem Spiel stehenden Werte bedient, die sie an der Wertordnung des Grundgesetzes mißt"¹⁶⁾. Eine solche Lösung wäre auch damit zu erklären, daß man sagen könnte, die Rechtsposition des Einzelnen gegenüber der Gemeinschaft sei niemals starr und in allen Einzelheiten endgültig festgelegt, sondern müsse sich schon deswegen den Gegebenheiten der Zeit anpassen, damit der Staat seine Aufgaben erfüllen könne. Das Problem spitzt sich dann auf die Frage zu, welches Opfer der Gemeinschaft zu bringen dem Einzelnen zugemutet werden kann und zu welchem Tun oder Unterlassen der Staat verpflichtet ist, um die Rechtsposition des Einzelnen zu schützen und zu wahren¹⁷⁾.

In der Tat führt das Prinzip des sozialen Rechtsstaats in Verbindung mit dem grundsätzlichen Schutz der Persönlichkeitssphäre vor hoheitlichen Eingriffen¹⁸⁾ zu diesem Ergebnis. Hier wird der grundsätzliche Unterschied zu der Auffassung von Klein-Barbey besonders augenfällig: Sie meinen¹⁹⁾, wenn es einen in sich einheitlichen Rückwirkungsbegriff geben soll, müsse das Rückwirkungsproblem in stets derselben Art und Weise auftreten, folglich aber auch dann in stets derselben Art und Weise lösbar sein. Dagegen sei der Vertrauens-

16) Spitaler, aaO, Sp.142; für die Notwendigkeit des Abwägens sprechen sich ferner ganz allgemein aus: Axer, Diss. S.99; Friedländer, StW 1953, Sp.266 und 312; Friedrich, FR 1951, S.242; Hartz, DB 1962, S.391, und: Auslegung von Steuergesetzen, S.38; Kisker, Monogr. S.3; BVerfG wie Fußn.1 und BFH, wie Fußn.11.

17) Kimminich, aaO, S.519

18) Art. 2 Abs.1 GG

19) Institut FSt Heft 72 insbes. S.71

grundsatz von vorneherein nur auf eine willkürlich ausgewählte Art - das belastend rückwirkende Gesetz - zugeschnitten. Eine Gattung von Sachverhalten könne nicht nach Regeln beurteilt werden, die nur auf eine willkürlich ausgesonderte Art innerhalb der Gattung Anwendung finden könnten. Das zeige sich am Grundsatz des Vertrauensschutzes ganz deutlich, da dieser nur die rückwirkend eingeführte Belastung beurteile, nicht aber die Rückwirkung.

Dieser Auffassung kann jedenfalls für den Fall nicht zugestimmt werden, daß sich die echte Rückwirkung von der unechten und diese von der Nicht-Rückwirkung vermittels allgemein gültiger Gesichtspunkte abgrenzen läßt. Denn sie legt zu wenig Wert auf die beteiligten Interessen und deren Gewicht. Wo, wie das hier vertreten wird, aus der Feststellung der echten oder unechten Rückwirkung noch keine Rückschlüsse auf die Zulässigkeit oder die Unzulässigkeit gezogen werden, sondern dieser Schluß dem Ergebnis der Interessenabwägung vorbehalten bleibt, liegt kein unrichtiger Ansatz hinsichtlich der Fragestellung vor, sondern eine folgerichtige Weiterentwicklung der Erkenntnis, daß die verfassungsrechtliche Problematik rückwirkender Gesetze nicht in der Rückwirkung als abstrakt-logischem Prinzip liegt, sondern in Eingriffen in verschiedenartigen Interessen. Schon aus diesem Grunde kann mit der Feststellung, ein Gesetz sei rückwirkend, keine generelle Aussage verbunden sein.

Das bedarf indessen im Hinblick darauf, daß eine solche Interessenabwägung voraussetzt, der Verfassungsgeber habe sie nicht ohnehin schon in dem einen oder anderen Sinn selbst vorgenommen, einer näheren Untersuchung: Die Grundordnung der Verfassung ist als eine wertgebundene Ordnung konstituiert. Im Mittelpunkt dieses Wertsystems steht die innerhalb der sozialen Gemeinschaft sich frei

entfaltende Persönlichkeit. Von da her muß die Gesetzgebung ihre Maßstäbe und Richtlinien beziehen²⁰⁾. Wenn gleich im Grundgesetz die Persönlichkeit, ihre Würde und ihre Freiheitsrechte besonders betont werden, so ist damit doch nicht gesagt, daß das Menschenbild des Grundgesetzes dasjenige eines isolierten, souveränen Individuums sei. Vielmehr ist die aufgezeigte Spannung im Sinn der Gemeinschaftsbezogenheit und Gemeinschaftsgebundenheit der Einzelperson entschieden worden²¹⁾, ohne daß dabei deren Eigenwert angetastet werden dürfte²²⁾. Diese Lösung ergibt sich auch aus anderen Bestimmungen des Grundrechtsteils des Grundgesetzes²³⁾ und bedeutet hier: Dient das rückwirkende Steuergesetz der Pflege und Förderung des sozialen Zusammenlebens, d.h. dem Sozialstaatsgedanken, dann muß sich der Einzelne diejenigen Beschränkungen seiner Handlungsfreiheit gefallen lassen²⁴⁾, die die Eigenständigkeit der Person nicht angreifen²⁵⁾. Dem Staat ist es daher grundsätzlich zwar erlaubt, die Ausgestaltung der Kollisionssphäre zu regeln, aber verboten, diese Sphäre aus der verfassungsmäßigen Ordnung herauszunehmen. Danach ist also die Stellung des Einzelnen nicht losgelöst im Sinn eines Alles-Tun-Könnens und Nicht-Tun-Müs-

20) Stein, FR 1962, S.65

21) BVerfG Bd.4, S.7 ff, 15/16; ebenso Mangoldt-Klein, Art.2 Anm.III 3.

22) Vgl. Art.19 Abs.2 GG und BVerfG Bd.6, S.31; "Die Freiheit des Menschen darf in ihrem Wesensgehalt nicht angetastet werden.

23) So z.B. in den Art.14,15,19 und 20

24) Es sei daran erinnert, daß unter der von Art.2 Abs.1 GG verstandenen allgemeinen Handlungsfreiheit auch die wirtschaftliche Handlungsfreiheit, der Schutz der Erwerbsberechtigung, verstanden werden muß, daß daher jedes Steuergesetz, weil es finanzielle Mittel entzieht, einen Eingriff enthält.

25) Vgl. BVerfG Bd.4, S.15/16

sens, sondern im Rahmen der Gesamtordnung zu verstehen²⁶⁾. Das Grundgesetz geht von der Freiheit des Einzelnen "als Grundlage jeder menschlichen Gemeinschaft" aus. Der Einzelne soll zwar frei sein, muß sich jedoch gewisse Schranken gefallen lassen, die das Zusammenleben in einem Staatswesen überhaupt erst ermöglichen. Auch diese Grundprinzipien des menschlichen Zusammenlebens, die sich aus dem Bekenntnis der Verfassung zum sozialen Rechtsstaat ergeben, bestimmen den Begriff der verfassungsmäßigen Ordnung²⁷⁾. Dabei kann man auch die in dieser Beziehung aus Art.2 Abs.1 GG zu gewinnenden Erkenntnisse hier selbst dann unmittelbar anwenden, wenn man diese Bestimmung nicht als umfassendes Grundrecht ansieht. Denn auch als eine Norm, die das "Recht auf den Rechtsstaat" gewährt, zeigt sie durch den Soweit-Satz deutlich, daß dem Rechtsstaatsprinzip, das über den Begriff der verfassungsmäßigen Ordnung eingeführt wird, das Erfordernis der Abwägung im Fall kollidierender Interessen immanent ist²⁸⁾. Auch in dieser Auslegung enthält Art.2 Abs.1 GG eine grundsätzliche Aussage über das Verhältnis von Staat und Individuum: Die Ablehnung sowohl des totalen und des neutralistischen, aber auch eines völlig liberalen Staates, in dem die unbeschränkte Freiheit des Einen zum Mißbrauch und zur Unterdrückung der Freiheit des Anderen führen würde. Im Ergebnis tritt eine Beschränkung der absoluten Freiheit also dadurch ein, daß der Staat verpflichtet ist, um dieser Freiheit willen

26) Dazu ausführlich Über, Freiheit des Berufs, S.28 ff insbes. S.50/51

27) Nipperdey, Die Grundrechte, S.804

28) Vgl. dazu Klein, in Mangoldt-Klein, Art.2 Anm.III 5 b, der in Art.2 Abs.1 Abgrenzung und Schranken der staatsbürgerlichen Freiheit gegenüber der Beeinträchtigung der Interessen der Gemeinschaft und anderer Einzelner sieht; auch der Hinweis, aus dem Wesen des Rechts selbst folge, daß Freiheit nur im Sinne der Gebundenheit durch die Rechtsordnung gemeint sein könne, Ballerstedt, Wirtschaftsverfassungsrecht, S.70, kann dafür nur Bestätigung sein.

den sozial und wirtschaftlich Schwächeren zu schützen²⁹⁾. Dieses Kräfteverhältnis kann mit Jansen³⁰⁾ anschaulich mit dem Satz gekennzeichnet werden: Der Gesetzgeber darf nur das tun, was die verfassungsmäßige Ordnung erlaubt, während der Bürger alles darf, was ihm Gesetz, verfassungsmäßige Ordnung und Sittengesetz nicht verbieten. Daraus ergibt sich, daß bei der Abwägung der Spannung zwischen Persönlichkeitsentfaltung und Gemeinschaftserfordernissen im Zweifel der Freiheit zu eigenem, selbstverantwortlichem Handeln der Vorzug einzuräumen ist. Denn die Freiheit der Einzelpersonlichkeit ist prinzipiell unbeschränkt, es spricht eine Vermutung für die Freiheit³¹⁾.

Die Verletzung des Prinzips der Rechtssicherheit durch rückwirkende Steuergesetze kann, das ist die Folge dieser wertgebundenen Ordnung, daher nicht ausschließlich vom Standpunkt des einzelnen Betroffenen, sondern muß auch von den rechtlichen Interessen der Allgemeinheit her beurteilt werden, weil das Grundgesetz einen Mittelweg zwischen den beiden Extremen der Willkür des Staates und der Willkür der Einzelperson eingeschlagen hat³²⁾. Genau genommen handelt es sich dabei nicht um die Interessen des Staates als eines abstrakten Gebildes, sondern um die Interessen derjenigen Individuen, denen letztlich die von der Rückwirkung verfolgten Zwecke zugute kommen sollen. Man kann also sagen: Der an sich absolute Freiheitsanspruch des Einzelnen begegnet in der Grenzspäre, die sich aus der Gemeinschaftsbezogenheit der verfassungsmäßigen Ordnung ergibt, den Interessen der Anderen, die aus dem Sozialstaatsprinzip folgen.

29) Nipperdey, aaO, S.807 f

30) JR 1953, S.409

31) Maunz-Dürig, Art.20, Rdn.70; Uber, S.28; Wintrich, Apelt-Festschrift, S.6.

32) Uber, S.51

Wir haben daher von folgenden Ergebnissen auszugehen:

- 1) Wie alle anderen Steuergesetze enthalten auch rückwirkende Steuergesetze einen Eingriff in die persönliche (= wirtschaftliche) Freiheit³³⁾.
- 2) Nach der Wertordnung des Grundgesetzes ist dieser Eingriff nur dann zulässig, wenn er vom Begriff der verfassungsmäßigen Ordnung, dem auch das Sozialstaatsprinzip angehört, gedeckt ist.
- 3) Rückwirkende Steuergesetze enthalten im Regelfall einen Verstoß gegen das Prinzip der Rechtssicherheit. Die Vermutung eines solchen Verstoßes ist jedoch nicht gleichbedeutend mit der Vermutung, das Gesetz sei nicht Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung.
- 4) Der Eingriff ist nur dann nicht unzulässig, wenn entweder kein Verstoß gegen das Prinzip der Rechtssicherheit zu erkennen ist oder wenn das Gesetz trotz eines derartigen Verstoßes doch zur verfassungsmäßigen Ordnung gehört, weil der Gesetzgeber die Rückwirkung rechtfertigende Gründe vorweisen kann, deren Gewicht so stark ist, daß damit die Vermutung der Verletzung des Rechtsstaatsprinzips widerlegt werden kann. Dann ist das Gesetz als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung in der Lage, die Freiheit der Einzelperson im Rahmen der aufgezählten Beschränkungen zu begrenzen. Damit wird zugleich auch die Vermutung, die für die Freiheit des Einzelnen spricht, ausgeräumt.

Gleichzeitig ist derjenigen Auffassung der Boden entzogen, die die grundsätzliche Zulässigkeit der Rückwirkung daraus herleiten möchte, daß die begünstigende Rückwirkung stets zugelassen würde, es aber nicht ver-

33) Art.2 Abs. 1 GG

tretbar sei, die dieser entsprechende belastende Rückwirkung als mit dem Rechtsstaat unverträglich zu bezeichnen³⁴⁾. Der Unterschied beider Arten liegt gerade darin, daß im letzteren Fall der aufgezeigte Interessenkonflikt besteht, während im ersten Fall die beteiligten Interessen gleichgerichtet sind, dort der Rechtsstaatsgedanke also nicht bemüht zu werden braucht. Beide Rückwirkungsarten weichen gerade in dem unter rechtsstaatlichen Aspekten entscheidenden Gesichtspunkten voneinander ab.

II. Die Beschränkung des gesetzgeberischen Ermessens:

Durch die Freiheitsvermutung wird der Ermessensspielraum des Gesetzgebers beim Erlass rückwirkender Steuergesetze nicht unerheblich eingeengt: Der gesetzliche Eingriff muß sachlich gerechtfertigt sein, d.h. einem Ziel dienen, welches in einem übergeordneten Erfordernis der Gemeinschaft begründet liegt, das vom Blickpunkt des sozialstaatlich Gebotenen her gesehen aner kennenswert ist³⁵⁾. Auch dann muß allerdings die Freiheit prinzipiell erhalten bleiben. Das ist jedoch nicht die einzige Schranke. Selbst wenn danach der gesetzliche Eingriff dem Grunde nach gerechtfertigt ist, findet das gesetzgeberische Ermessen seine Grenze an weiteren, dem Rechtsstaatsprinzip entspringenden Forderungen. So ist anerkannt, daß einen Eingriff enthaltende Gesetze auch folgende Voraussetzungen erfüllen müssen:

- 1) Sie müssen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit entsprechen³⁶⁾.

34) So Bühler, StbJb 1955/56, S.36; die gleichen Bedenken bestehen gegen die Auffassung von Klein-Barbey; vgl. Fußn.19

35) Ähnlich Wintrich, aaO, S.6

36) Paulick, StbJb, aaO, S.118

- 2) Sie müssen zur Erreichung des Gemeinwohlzwecks geeignet³⁷⁾ und erforderlich³⁸⁾ sein.
- 3) Schließlich haben sie das Gebot der Verhältnismäßigkeit³⁹⁾, das als ein den Gesetzgeber bindendes Verfassungsprinzip anerkannt ist⁴⁰⁾ zu beachten⁴¹⁾. Kann der Zweck durch mehrere Mittel in gleicher Weise erreicht werden, so ist dasjenige zu wählen, das den geringeren Eingriff in die Freiheitssphäre zur Folge hat⁴²⁾. Gleichgültig ist dabei, aus welcher Verfassungsbestimmung man die Gültigkeit dieses Grundsatzes entnimmt⁴³⁾. Das Erfordernis der Zumutbarkeit wird man, entgegen Paulick⁴⁴⁾ und Friedländer⁴⁵⁾ nicht als eigenes Gebot zu behandeln haben. Seine Bestandteile sind in den übrigen Erfordernissen enthalten. Aus deren Beachtung folgt zugleich auch die Zumutbarkeit.

37) Wintrich, S.7

38) Klein. Monogr. S.62; Köster, BB 1953, S.95; Lerche, DöV 1961, S.489; Quack, aaO, S.293.

39) Zum Inhalt des Gebots siehe Lerche, Monogr. S.19/20

40) Ausführlich von Krauss, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, S.41, 47-51; ferner Eckhardt-Hillebrecht, S.84; Lerche, Monogr.S.26, S.79/80, S.96; Maunz-Dürig, Rdn.63/64 zu Art.2; Wintrich, aaO,S.7; BVerfG Bd.10, S.364.

41) Eckhardt-Hillebrecht, S.84, Hamann, Grundgesetz, S.46 mit zahlreichen Nachweisen aus der Rechtsprechung; Lerche, DöV aaO, S.489; Nipperdey, Grundrechte, S.814 und S.902, ebenfalls mit umfangreichen Nachweisen; Wintrich, S.7

42) Wintrich, aaO.

43) Maunz-Dürig, Art.2, Rdn.64, bringen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in engen Zusammenhang mit dem Grundrechtsgebot der Begrenztheit, Vorhersehbarkeit und Berechenbarkeit; BVerfG Bd.10, S.364, entnimmt ihn dem Rechtsstaatsgedanken, was damit wohl übereinstimmt..

44) StbJb, aaO, S.118; UStR 1958, S.151

45) StW, aaO, Sp.312,314.

III. Das Willkürverbot als Zulässigkeitsschranke:

Nach Paulick⁴⁶⁾ finden rückwirkende Steuergesetze ihre Grenze im Willkürverbot. Der Gleichheitssatz sei in seiner Tragweite und rechtspolitischen Bedeutung keineswegs auf den Gleichheitsartikel beschränkt, sondern besage, daß der Gesetzgeber, wo immer er tätig werde, an das Willkürverbot gebunden sei⁴⁷⁾. Dabei handele es sich um eine, die gesamte Rechtsordnung beherrschende, überpositive Norm, die der Gerechtigkeitsidee immanent sei⁴⁸⁾. Eine vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung halte dem Willkürverbot nur stand, wenn für sie ein sachlich einleuchtender Grund zu finden sei. Die Verbindlichkeit eines rückwirkenden Gesetzes sei mithin davon abhängig, ob sich für die Umstände, welche die Rückwirkungsanordnung rechtfertigen sollen, "ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie einleuchtender Grund" finden lasse⁴⁹⁾. Sei das nicht der Fall, dann liege Willkür vor; willkürliche Gesetzesbestimmungen aber verstießen gegen das Gerechtigkeits- und damit gegen das Rechtsstaatsprinzip.⁵⁰⁾

Der Umfang des Willkürverbots wird also nicht ausschließlich aus Artikel 3 GG, sondern auch dem Rechtsstaatsgedanken entnommen. Diese Aussage und die damit gewonnenen Ergebnisse legen den Schluß nahe, daß, abgesehen von Fragen der Terminologie, sachliche Unterschiede zu der aus dem Gedanken der Vorhersehbarkeit abgeleiteten Auffassung nicht bestehen. In der Tat bekennt Paulick⁵¹⁾ ausdrücklich seine Übereinstimmung mit der Auffassung von Klein, der er sich mit der Begründung anschließt,

46) Gutachten, S.32

47) Gutachten, S.20

48) Gutachten, S.22

49) Ähnlich auch aaO, S.33

50) Gutachten, S.20

51) aaO, S.33

eine Verletzung der Rechtssicherheit sei stets auch als Verstoß gegen das Willkürverbot anzusehen und zu werten. Grundsätzliche Unterschiede bestehen danach also nicht. Die Bedenken richten sich auch nicht gegen das Ergebnis, sondern nur gegen die Ausdehnung des Willkürbegriffs. Seine Bedeutung und seinen Inhalt hat dieser Begriff durch Rechtsprechung und Literatur zum Gleichheitsgrundsatz erhalten. Dieser ist verletzt, wenn die verschiedene Behandlung gleicher Tatbestände willkürlich ist, wobei der Willkürbegriff durch das Fehlen sachlich einleuchtender Gründe gekennzeichnet wird⁵²⁾. Damit ist eine enge gedankliche Verbindung zwischen Gleichheitsgrundsatz und Willkürbegriff geschaffen worden, die nicht ohne weiteres aufgegeben werden sollte. Freilich hat die Feststellung: "Ein rückwirkendes Steuergesetz ist willkürlich" den Vorzug, in einem kurzen Satz das Ergebnis der gesamten Interessenabwägung wiederzugeben; das allein ist aber nicht entscheidend. Wichtiger ist es wohl, Verwechslungen mit dem Gleichheitsgebot des Art. 3 GG zu vermeiden, der ja, wie gezeigt wurde, für sich allein keine grundsätzliche Lösung zu bieten vermag.

52) Vgl. oben § 10

§ 20 Die möglichen Fallgestaltungen und die Ergebnisse der Abwägung im einzelnen.

Aus den bisherigen Ausführungen zur Interessenkollision ergibt sich zunächst einmal folgendes: Es ist als Erstes festzustellen, welche Interessen der Gesetzgeber jeweils mit der Rückwirkungsanordnung verfolgt. Das kann sich aus den Gesetzgebungsverhandlungen, aus einem im Gesetz selbst zum Ausdruck gekommenen Zweck oder auch aus dem Sinnzusammenhang ergeben. Die Interessen des betroffenen Staatsbürgers hingegen bedürfen einer solchen Feststellung nicht; sie sind stets als gegeben anzunehmen. Aus der Feststellung des verfolgten Zwecks in Verbindung mit den Auswirkungen des Gesetzes läßt sich das gesuchte Ergebnis entnehmen.

I. Das Gesetz entbehrt des rechtfertigenden Grundes:

Wird vom Gesetzgeber kein Versuch unternommen, die Rückwirkungsanordnung zu rechtfertigen und ergibt auch die Gesetzesauslegung keinen Rechtfertigungsgrund¹⁾ dann sind wieder zwei Fälle denkbar:

1) Das Gesetz enthält einen Verstoß gegen den Vertrauensgrundsatz: Dann folgt aus dem fehlenden Rechtfertigungsgrund das Übergewicht der Einzelinteressen mit der Folge, daß das Gesetz nicht zur verfassungsmäßigen Ordnung gehört, also nichtig ist²⁾.

1) Der Fall, daß nicht mindestens der Finanzbedarf als Grund angeführt werden könnte, wird nur theoretischer Natur sein, soll aber der Vollständigkeit halber erwähnt werden.

2) Ebenso für alle Interventionsgesetze Ballerstedt, Wirtschaftsverfassungsrecht, S.71, nach dessen Definition, S.31, zumindest alle außerfiskalischen Steuergesetze interventionistischen Charakter tragen; im Ergebnis ebenso, wenn auch ohne Zuhilfenahme des Vertrauensgrundsatzes bzw. der Rechtssicherheit, sondern über Art.2 Abs.1 GG allein, Meyer-Cording, aaO, S.166

2) Das Gesetz enthält keinen solchen Verstoß³⁾: Dann gehört es auch ohne einen im Gemeinwohl begründeten Rechtfertigungsgrund der verfassungsmäßigen Ordnung an und kann damit die wirtschaftliche Entfaltungsfreiheit wirksam beschränken. Das Gesetz ist gültig.

II. Die Vorhersehbarkeit der Rückwirkung:

1) Allgemeines:

Ist ein Verstoß gegen das Prinzip der Rechtssicherheit nicht festzustellen, dann sind ganz allgemein rückwirkende Steuergesetze gültig. Der aus der Rechtssicherheit abgeleitete Vertrauensgrundsatz ist der entscheidende Gesichtspunkt, der in der Lage ist, die Zugehörigkeit rückwirkender Steuergesetze zur verfassungsmäßigen Ordnung in Frage zu stellen. Fällt dieser Gesichtspunkt weg, so besteht Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit⁴⁾. Das gilt nicht nur im oben bereits erwähnten Fall⁵⁾, sondern immer. Das Problem besteht nur darin festzustellen, wann der Vertrauensschutz nicht verletzt ist. Die Suche nach einer Lösung auf diese Frage erfordert, daß man sich vor Augen hält⁶⁾ was der Vertrauensschutz umfaßt: Der Staatsbürger darf darauf bauen, daß diejenigen Rechtsgrundlagen Bestand haben, die für sein Planen und Handeln in der Vergangenheit maßgebend waren; seine Rechtsposition darf nicht nachträglich verschlechtert werden. Entscheidend ist also: Nimmt das rückwirkende Steuergesetz gebührend auf früher erlaubtes, steuerlich günstigeres Tun bzw. auf das frühere Planen und Disponieren unter steuerlichen Aspekten Rücksicht, so ist der Vertrauensschutz

3) Wann das der Fall ist, soll sofort aufgezeigt werden.

4) Abgesehen von möglichen anderen Mängeln, die hier nicht zur Debatte stehen

5) § 20 I 2

6) Ausführlich vgl. oben § 18 II 2)

nicht beeinträchtigt. Denn es gehört zu seinem Wesen, daß er nicht immer und überall eingreift, weil es Vertrauen nur dort geben kann, wo etwas vorhanden ist, auf das vertraut werden darf⁷⁾. Die Rücksichtnahme hat zur Voraussetzung, daß dem Gesetz das sonst typische Überraschungsmoment fehlt und daß deswegen die Möglichkeit bestanden hat, sich darauf rechtzeitig einzurichten. So ist denn auch fast durchwegs anerkannt, daß ein rückwirkendes Gesetz zulässig ist, dessen Rechtswirkungen vorhersehbar waren, mit dessen Erlaß der Staatsbürger rechnen mußte⁸⁾.

Dabei gehen nun allerdings die Meinungen, wann das der Fall ist, ganz erheblich auseinander. Das ist nicht erstaunlich; denn es gibt weder eine Legaldefinition des Begriffs "Vorhersehbarkeit", noch scheint der Weg, diesem Begriff eine allgemein gültige Inhaltsbestimmung beizulegen, im Hinblick auf die zahlreichen verschiedenen Einzelfälle⁹⁾ ohne weiteres gangbar. So werden die unterschiedlichsten Merkmale und Vorgänge angeführt, die geeignet sein sollen, den gesetzgeberischen Maßnahmen den Überraschungseffekt zu nehmen. Drei Grund-

7) Kimminich, aaO, S.522

8) Vgl. z.B. C. Arndt, DVBl 1958, S.121; Coing, BB 1954 S.140; Eckhardt-Hillebrecht, S.57; Hamann, Grundgesetz, S.47; Hansen, Stbg 1960, S.176; Haver, BB 1962 S.93; Klein, Monogr. S.61; StW 1954, Sp.43/44; Köster, BB 1952, S.95; Mattern, JZ 1954, S.348; Mersmann, DStZ A 1960, S.219; Paulick, Gutachten S.35; Schlensker, Diss. S.75; Seifert, DStR 1959, S.466; Söffing, Stbg 1960, S.229; Vogel, Diss. S.126; DStZ A 1959, S.111 und FR 1960, S.29/30; Wacke, NJW 1958, S.778; in der Rechtsprechung zu dieser Frage vgl. insbes. die Entscheidungen des BVerfG Bd.1, S.264 ff., 280; Bd.2, S.237 ff., 264; Bd.8, S.276 ff, 304; Bd.13, S.206 ff, 213/214; S.261 ff, 271; dem haben sich angeschlossen das BVerwG Bd.5, S.122 ff, 124, und der BFH BStBl 1955, III, S.262 und S.309; Vorlagebeschluß BB 1954, S.50 = DB 1953, S.918; sowie BStBl 1960, III, S.166.

9) Vgl. beispielsweise die verschiedenen, von Kruse in FR 1959, S.550, angestellten Erwägungen zu dem dortigen Sachverhalt.

tendenzen sind dabei erkennbar:

a) Loewer¹⁰⁾ ist der Auffassung, die Ausnahme sei wertlos, weil nicht festgestellt werden könne, mit welchen Steuergesetzen der Staatsbürger unbedingt rechnen müsse. Kein Steuergesetz sei üblicherweise vorauszusehen¹¹⁾ Es wird sich zeigen, daß diesem Bedenken Rechnung getragen werden kann.

b) Die entgegengesetzte These wird insbesondere von Söffing¹²⁾ vertreten. Danach kommt es für die Frage der Vorhersehbarkeit einer rückwirkend belastenden Neuregelung nur darauf an, ob der Einzelne von dem Zeitpunkt an, auf den das Gesetz zurückwirkt, erkennen konnte, daß er auf den Bestand der bisherigen Rechtslage nicht mehr vertrauen dürfe. Mit der Neuregelung müsse er auch schon dann rechnen, wenn eine entsprechende Pressemitteilung der Bundesregierung veröffentlicht werde. Denn es genüge, wenn der Einzelne davon Kenntnis nehmen könne, daß eine auf die aus den bisherigen Vorschriften sich ergebende Belastung aufgebaute Planung unrichtig werden würde, da er dann anders planen könnte. Der Gesichtspunkt, damit sei nichts gewonnen, wenn der Betroffene nicht gleichzeitig die sich nach dem neuen Gesetz ergebende Belastung kenne, um danach seine Entscheidungen einzurichten, könne nicht berücksichtigt werden, weil das zur Überbewertung der Individualinteressen führen würde. Das Bundesjustizministerium vertrat ebenfalls den Standpunkt¹³⁾, um die Vorhersehbarkeit zu erreichen genüge es, daß die Bundesregierung einen Gesetzentwurf beschlossen und ihn der Öffentlichkeit bekanntgegeben

10) StW 1953, Sp.310

11) Bedenken über die Möglichkeit, die Frage zu lösen, wann eine finanzielle Belastung vorhersehbar ist, äußert auch Klein, in Finanz- und Steuerfragen II, S.24

12) Stbg 1960 S.230

13) Vgl. Mersmann, aaO, S.219

habe¹⁴⁾. Im Urteil vom 17.1.1958¹⁵⁾ scheint auch der BFH die Ansicht zu teilen, die "lebhafteste Erörterung in der Öffentlichkeit" sei ausreichend¹⁶⁾.

c) Die übrigen Auffassungen bewegen sich zwischen diesen beiden Extremen. Dabei wird teilweise nur gefordert, an den Begriff der Vorhersehbarkeit müßten strenge Anforderungen gestellt werden¹⁷⁾, teils werden ganz konkrete Abgrenzungsmerkmale vorschlagen¹⁸⁾. Bei weitem überwiegt allerdings diejenige Ansicht, die es ablehnt, allein in den Beratungen über das Gesetz, sei es in der Öffentlichkeit oder im Parlament, bzw. in Veröffentlichungen über seinen geplanten Inhalt schon einen Vorgang zu erblicken, der geeignet wäre, eine Vorhersehbarkeit zu begründen¹⁹⁾. Diese Ablehnung geschieht zu Recht.

Wenn die Frage aufgeworfen wird, was man unter "Vorhersehbarkeit" im vorliegenden Zusammenhang zu verstehen hat, darf nicht übersehen werden, daß dieser Begriff dem Prinzip der Rechtssicherheit entnommen wurde. Sowohl von da als auch von der reinen Wortinterpretation

14) z.B. in Form einer Pressemitteilung oder eines Rundschreibens; siehe dazu den Fall BVerwG Bd.5, S.99 ff, 102

15) BStBl 1958, III S.116

16) Der BayVerfGH läßt in der Entscheidung vom 18.1.1952, Bd.5, S.12, die Unterrichtung durch das Staatsministerium der Finanzen genügen.

17) Meyer-Cording, S.141

18) So z.B. Dürig, der in AöR, Bd.81, S.139, zitiert bei Eckhardt-Hillebrecht, S.57, die erste Lesung eines Gesetzentwurfs durch den Bundestag als Zeitpunkt ansieht, der die Vorhersehbarkeit begründen könnte.

19) So z.B. C.Arndt, S.121; Gegerle, Diss. S.105; Hansen, aaO, S.176; Haver, BB 1960 S.394; Jansen, JR 1953, S.409; Köster, BB 1953, S.95; Kruse, Rechtsschutz, S.121; Meyer-Cording, aaO, S.141 und S.166; Vogel, Diss. S.126 und DStZ A 1959, S.111.

her muß man zu dem Ergebnis kommen, daß es nicht genügen kann, wenn ein rückwirkendes Gesetz irgend eines unbestimmten Inhalts voraussehbar, sein Inhalt aber nicht näher bekannt ist. Vielmehr muß der konkrete Inhalt festliegen und bekannt sein, um die Vorhersehbarkeit begründen zu können²⁰⁾. Außerdem muß mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen, daß das Gesetz mit diesem bestimmten Inhalt rückwirkend erlassen wird²¹⁾. Die Sicherheit muß sich also auf den materiellen Inhalt und auf die Tatsache der Rückwirkung beziehen. Das ist aber nicht der Fall, wenn nur unverbindliche Mitteilungen oder Ankündigungen vorliegen. Abgesehen davon, daß es dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann, auch noch die Verhandlungen über beabsichtigte Steuerver-schärfungen zu verfolgen²²⁾, ist auch in diesem Stadium noch gar nicht sicher, ob ein erst in Vorbereitung befindliches Gesetz tatsächlich mit dem beabsichtigten Inhalt erlassen wird.²³⁾ Immerhin bestehen mehrere Möglichkeiten, einen Entwurf nicht Gesetz werden zu lassen. So kann schon der Bundestag seine Zustimmung versagen oder der Bundesrat verweigert dem Entwurf seine Zustimmung; und der Vermittlungsausschuß schlägt gerade in der Rückwirkungsfrage eine andere Fassung vor²⁴⁾. Unter Beachtung der Tatsache, daß sich die Ausführungen zur Vorhersehbarkeit auf abgeschlossene Tatbestände beziehen, erweist es sich auch als nicht richtig darauf abzustellen, daß jedes Planen auch die Ungewißheit über die bei Verwirklichung des Geplanten bestehenden steuerlichen Belastungen in

20) So auch Quack, aaO, S.290

21) Klein, Monogr. S.62, StW 1954, Sp.16; Köster, aaO, S.95; Vogel, Diss. S.126

22) BayVerfGH Bd.5 S.12; Bd.12, S.62/63; C.Arndt, wie Fußn.19; Klein, StW 1954, Sp.16; Haver, RWP-BI 14 D Rückwirkung I

23) Das muß auch Wetzel, BB 1960, S.821, zugeben

24) Vgl. Art.77 Abs.2 GG

sich schlösse. Nicht die Planung als solche ist ja das Entscheidende, sondern das auf Grund dieser Planung Verwirklichte und dessen Bestandsschutz. Im Übrigen handelt es sich auch nicht um eine Überbewertung von Einzelinteressen, sondern einfach um die Frage der Vorhersehbarkeit als einer von der Rechtsstaatlichkeit geforderten Tatsache, die nicht durch Möglichkeiten oder Wahrscheinlichkeiten zu ersetzen ist. Entweder kann diese Vorhersehbarkeit festgestellt werden, dann sind die Interessen des Einzelnen nicht verletzt. Dann ist aber auch kein Raum für eine Interessenabwägung, also auch keine Möglichkeit einer Überbewertung. Oder ein Gesetz ist nicht vorhersehbar, dann kann die nunmehr vorzunehmende Abwägung noch immer zu dem Ergebnis führen, daß das Gesetz gültig sei. Das hat aber mit der Frage der Voraussehbarkeit dann nichts mehr zu tun.

Eine Reihe weiterer Überlegungen führt ebenfalls zu dem Ergebnis, daß Beratungen, Gesetzentwürfe und Pressemitteilungen oder sonstige Ankündigungen die Vorhersehbarkeit nicht begründen können. Da ist zum einen der Hinweis, die Sprache des Gesetzgebers sei das Gesetz, nicht aber eine unverbindliche Pressemitteilung²⁵⁾, zum andern ist zu beachten, daß die heutige wirtschaftliche Entwicklung, um deretwillen zumeist rückwirkende Steuergesetze erlassen werden²⁶⁾, so in Fluß ist, daß oft schon kurze Zeit nach Veröffentlichung eines Entwurfs die Regierung vor einer völlig neuen wirtschaftlichen Situation steht, die es fraglich erscheinen läßt, ob die geplanten Maßnahmen

25) So Maassen, FR 1961, S.126, und BFH BStBl 1955, III, S.309, 310, dort aber mit dem Vorbehalt, der im konkreten Fall eine gegenteilige Entscheidung zuließ.

26) Vgl. den Bericht von Gärtner, in BB 1961, S.1262

überhaupt noch durchgeführt werden sollen²⁷⁾. Immer wieder ist jedenfalls festzustellen, daß Gesetzentwürfe im Gesetzgebungsstadium noch häufig Änderungen unterworfen werden²⁸⁾. Darüber hinaus dürfte ein sachlicher Grund, weshalb gerade das eine oder andere Ereignis für die Frage der Vorhersehbarkeit entscheidend sein soll, schwerlich zu finden sein. Schließlich muß man auch noch folgendes bedenken: Wollte man einen so weit vorverlegten Zeitpunkt als maßgebend ansehen, so entstünde damit die Frage, welche rechtlichen Folgerungen aus der dann durchaus denkbaren Möglichkeit gezogen werden müßten, daß der Gesetzentwurf aus irgend einem Grund nicht Gesetz wird. Besteht dann ein Vertrauensschutz des Inhalts, daß der Bürger sich darauf verlassen können muß, ein Gewetzentwurf müsse, wenn er angekündigt wurde, auch tatsächlich Gesetz werden? Das wäre doch schon deswegen undenkbar, weil die Bundesregierung den Gesetzgeber nicht dazu verpflichten kann, ein Gesetz zu beschließen. Oder kann der Steuerpflichtige, der sich auf eine Ankündigung verlassen hat, Schadenersatz verlangen wegen etwa dadurch entstandener Fehldispositionen? Von wem und aus welchem Rechtsgrund? Alle diese Erwägungen deuten darauf hin, daß eine Lösung nicht richtig sein kann, die den für den Wegfall der Schutzwürdigkeit des Vertrauens entscheidenden Zeitpunkt so weit vorverlegt, daß von einer "an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit" keine Rede sein kann. Nötig ist also die Bestimmung eines Zeitpunkts, der einerseits auch für den Außenstehenden feststellbar ist, andererseits aber hinreichend Gewähr dafür bietet, daß das Gesetz tatsächlich in der Fassung erlassen wird, wie sie zu diesem

27) Darauf weist Haver, BB 1960, S.394 zutreffend hin.

28) C.Arndt bezeichnet das auf S.121 als Erfahrungstatsache.

Zeitpunkt bestanden hat. Dafür bietet Art.78 Abs.2 GG eine Lösung an. Erst wenn nach dieser Bestimmung ein rückwirkendes Steuergesetz zustande gekommen ist, weil ihm der Bundesrat zugestimmt oder den Vermittlungsausschuß innerhalb der dafür vorgesehenen Frist nicht angerufen hat, ist das Gesetz voraussehbar. Der entscheidende Zeitpunkt läßt sich dann genau fixieren: Es ist entweder der Tag der Zustimmung durch den Bundesrat oder der Tag, an dem die Anrufungsfrist²⁹⁾ abgelaufen ist, mag auch die Verkündung des Gesetzes durch den Bundespräsidenten³⁰⁾ noch ausstehen³¹⁾. Dagegen fordern Eckhardt-Hillebrecht³²⁾ und Vogel³³⁾ auch noch die Verkündung des Gesetzes. Diese Forderung geht jedoch zu weit. Die Fälle, wo ein Gesetz an der Verweigerung der Verkündung scheitert, sind zu selten, als daß man die Verkündung als für den Vertrauensschutz notwendigen Bestandteil anzusehen hätte, zumal hier auch noch die Möglichkeit einer tatsachenbedingten Änderung wegfällt³⁴⁾.

29) Vgl. Art.77 Abs.2 Satz 1 GG

30) Art. 82 Abs.1 Satz 1 GG

31) Für die Lösung haben sich ausgesprochen: das BVerfG in Bd.7, S.276 ff., 304; dagegen spricht es in Bd.13, S.272, davon, daß das Vertrauen des Bürgers in den Bestand des geltenden Rechts erst von dem Zeitpunkt an nicht mehr schutzwürdig ist, in welchem der Bundestag ein rückwirkendes Gesetz beschlossen hat, wogegen in Bd.13, S.212, nur von dem Beschluß durch den Gesetzgeber die Rede ist. Wenn mit der Entscheidung, aaO, S.272, etwas anderes gemeint sein sollte, als der Zeitpunkt des Zustandekommens, könnte dieser Entscheidung aus den bereits erwähnten Gründen - die Mitwirkung des Bundesrats ist Teil des Gesetzgebungsverfahrens - nicht gefolgt werden. Die auf Art.78 Abs.2 GG gestützte Auffassung wird ferner vertreten von Haver, BB 1962, S.93, und Quack, DVBl 1962 S.292.

32) S.60 und S.85

33) FR 1962, S.24

34) Der BFH scheint im Urteil vom 28.6.1955, BStBl III, S.262, ebenfalls der Ansicht von Eckhardt-Hillebrecht und Vogel zuzuneigen, wenn es dort heißt, die verspätete Verkündung eines Gesetzes dürfe

Diese Erfordernisse an die Vorhersehbarkeit einer gesetzlichen Regelung müssen auch dazu führen, daß rückwirkende Steuergesetze, auf die in anderen Gesetzen schon hingewiesen wurde, die also bereits angekündigt worden waren, nur dann als voraussehbar gelten können, wenn das ankündigende Gesetz jeden Zweifel darüber ausschließt, welchen konkreten Inhalt das zu erwartende Gesetz haben wird³⁵⁾ und wenn auch die Tatsache des Erlasses von vorneherein feststeht, sei es, weil ein bindender Verfassungsauftrag dazu vorliegt³⁶⁾, sei es, weil ohne das noch ausstehende Gesetz und dessen Rückwirkung die zu regelnde Materie nicht befriedigend gemeistert werden kann³⁷⁾. Damit stimmt es nicht überein, wenn Salzwedel³⁸⁾ meint, damit, daß ein in der Entstehung begriffenes Gesetz sich Rückwirkung auf den

nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Dagegen hat das Urteil vom 17.1.1958, BStBl III, S.116, den Beschluß des Bundestages als maßgebend betrachtet und aus der Tatsache, daß die Zustimmung des Bundesrates erst nach dem Zeitpunkt erfolgte, von dem ab die Vergünstigung eingeschränkt werden sollte, keine Folgerungen gezogen.

35) Ebenso Hansen, aaO, S.176; Vogel, Diss. S.127; DStZ A, aaO, S.111; FR 1962, S.24

36) So der Fall BVerfG Entscheidung vom 17.12.1953, Bd.3, S.58 ff., 150

37) Vgl. zu dieser Frage die Entscheidung des BVerfG vom 24.4.1953, Bd.2, S.237 ff., wo die Gültigkeit des rückwirkend in Kraft getretenen Hypothekensicherungsgesetzes zu beurteilen war, die das Gericht damit begründete, daß das früher erlassene Umstellungsgesetz die beanstandete Regelung bereits vorgesehen habe, der Gesetzgeber also nur "im Sinne dieser gesetzlichen Grundentscheidung gehandelt" hätte; eine ähnliche Begründung findet sich im Beschluß des BVerfG vom 4.5.1960, Bd.11, S.70 = NJW 1960, S.1195; ebenso auch BFH BStBl 1960, III, S.17, bestätigt durch Beschluß des BVerfG vom 14.11.1961, Bd.13, S.215 ff.

38) Rechtsschutz, S.9

Beginn des laufenden Steuerjahres beilege, müsse man wohl immer rechnen. Dem kann neben den bereits erwähnten Gründen auch deswegen nicht beigespflichtet werden, weil ja nicht sicher ist, ob das in der Entstehung begriffene Gesetz tatsächlich noch im laufenden Steuerjahr zum Gesetz wird.

Schließlich sei noch bemerkt: Für die Frage der Vorhersehbarkeit und des Rechnen-Müssens mit dem Gesetz kommt es nicht auf die Kenntnis des Einzelnen an, sondern nur auf die Öffentlichkeit als solche³⁹⁾. Der Einwand, dem Betroffenen persönlich sei das Zustandekommen des Gesetzes bisher nicht bekannt gewesen, ist also unerheblich. Die Voraussehbarkeit ist kein unbestimmter Rechtsbegriff, sondern eine Tatsache, deren Vorhandensein von einem bestimmten Zeitpunkt an für alle gleichgelagerten Fälle einheitlich zu beurteilen und nachweisbar ist.

2) Die Vorhersehbarkeit bei "Zeitabschnittsregelungen":

Bei den Erörterungen über die Vorhersehbarkeit einer gesetzlichen Regelung wird allgemein den sogenannten "Zeitabschnittsregelungen" eine Sonderstellung eingeräumt. Die in ihnen enthaltene Rückwirkung wird regelmäßig ohne weiteres für zulässig angesehen, weil mit ihrem Erlaß gerechnet werden mußte⁴⁰⁾. Als "Zeitabschnittsregelungen" werden dabei solche Gesetze bezeichnet⁴¹⁾ die aus irgendwelchen Gründen erst während eines Zeitabschnitts ergehen und erwartungsgemäß auf den Anfangstermin dieses Zeitabschnitts zurückbezogen

39) Ebenso Kimminich, S.523

40) Fritsch, Wpg 1952, S.546; Klein, Monogr. S.64, und StW 1954, Sp.44; Mattern, JZ 1954, S.348; Paulick, Gutachten, S.35; Söffing, Stbg 1960, S. 229; Vogel, FR 1960 S.30; Weber AöR Bd.77, S.84

41) Klein, Monogr. aaO, und StW 1954, Sp.14/15; Paulick, Vogel, Weber, alle wie Fußn.40

werden⁴²⁾. Wenn diese Definition in einem umfassenden Sinn verstanden werden könnte, wäre es in der Tat nicht schwierig, daraus das Fehlen eines schutzwürdigen Vertrauenszustands abzuleiten, zeigt doch das Wort "erwartungsgemäß" schon, daß mit einer Rückwirkung zu rechnen sei. Gerade in diesem Punkt ist die Definition aber nicht vollständig. Sie sagt nur etwas darüber aus, daß sich die Erwartung auf die Rückbeziehung des Gesetzes auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt erstreckt, nicht aber darüber, daß auch das Ausmaß der mit Rückwirkung neu festgesetzten Steuer bekannt sei. Mehr kann sie auch nicht aussagen, weil über das Ausmaß der Veränderung noch keine Klarheit besteht. Darauf kommt es aber entscheidend an. Mit der abstrakten Tatsache, daß eine rückwirkende Neuregelung zu erwarten sei, kann der Bürger nicht viel anfangen, seine Dispositionen und Kalkulationen werden dadurch nicht erleichtert, da sie die Kenntnis der steuerlichen Auswirkung voraussetzen⁴³⁾. Eine wirkliche Vorausssehbarkeit wäre nur dann gegeben, wenn sich die Erwartung auch auf das Ausmaß der Steuererhöhung erstrecken könnte oder wenn, was Ehlers⁴⁴⁾ mit Recht für unbedenklich hält, es sich "um die erneute Festsetzung.... in der bisherigen Höhe handelt"⁴⁵⁾. Daran ändert hier auch

42) Beispiele dafür sind: Jahressteuergesetze, Haushaltsgesetze, Jahresfinanzausgleichsgesetze, also Gesetze, die regelmäßig, je nach dem zu deckenden Bedarf des Steuergläubigers jährlich neu beschlossen werden; wenn das FG Stuttgart, DStZ B 1953, S.111, das Gesetz 1951 zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes als typische Zeitabschnittsregelung bezeichnet, so ist der Begriff also verkannt.

43) Daher ist Paulick, aaO, wie Fußn.40 voll beizupflichten, wenn er meint, daß Ansinnen an den Steuerpflichtigen, die Möglichkeit einer rückwirkenden Erhöhung der Steuersätze in ihre Planungen einbeziehen zu müssen, übersteige weit die Grenzen des Zumutbaren.

44) FR 1955, S.99

45) Auch BVerwG Bd.5, S.101, fordert, daß "die geforderten Abgaben schon vorher erhoben wurden und

die Tatsache nichts, daß auf dem Gebiet der Realsteuern die Steuergesetze unvollständig sind und noch der Vervollständigung durch Festsetzung von Hebesätzen seitens der Gemeinde bedürfen⁴⁶⁾. Das ermöglicht demjenigen, der mit einer auf ihn zukommenden Realsteuerbelastung zu rechnen hat, nur, die grundsätzliche Inanspruchnahme einzuplanen, vielleicht auch noch davon auszugehen, daß eine Herabsetzung nicht zu erwarten sei, setzt ihn aber nicht in die Lage, die nötigen Einzelheiten der Belastung kennenzulernen. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus, unter dem ja die gesamte Frage der Vorhersehbarkeit bei Steuergesetzen zu betrachten ist, hindert die fehlende Neufestsetzung den Staatsbürger an der endgültigen Kalkulation⁴⁷⁾. Mehr kann, wie erwähnt, für die fehlende Vorhersehbarkeit nicht verlangt werden.

Damit ist nun aber die Richtigkeit derjenigen Ansicht in Frage gestellt, die den Zeitabschnittsregelungen eine Sonderstellung gegenüber anderen rückwirkenden Steuergesetzen zugestehen will. Denn das Rechnen-Müssen mit einer Rückbeziehung auf den Anfangstermin ist für sich allein nicht ausreichend, um diese Sonderstellung zu begründen. Andererseits unterscheiden sich diese Gesetze, was die Voraussehbarkeit des Ausmaßes der rückwirkenden Änderung betrifft, nicht von sonstigen Steuergesetzen. Daher ist Eckhardt-Hillebrecht⁴⁸⁾ und Hoffmann⁴⁹⁾ darin beizupflichten, daß es nicht einzu-

ihre Weitererhebung für die Beteiligten vorhersehbar war, so daß sie sich darauf einrichten konnten."

46) Worauf BVerfG - 2 BvR 2/60 - Bd.13, S.279ff., seine Argumentation stützt; ob im dortigen Fall andere Gründe die Rückwirkung rechtfertigen, sei hier nicht untersucht.

47) Das muß auch BVerwG Bd.3, S.45, anerkennen

48) S.71

49) FR 1954, S.177

sehen sei, warum bei Zeitabschnittsregelungen die rückwirkende Verschärfung harmloser sein soll als bei anderen Steuergesetzen mit Rückwirkung. Dem Umstand, daß sie sich nach ihrem Zweck und nach ihrer zeitlichen Geltung von den Gesetzen unterscheiden, die nicht für eine bestimmte, datenmäßig festgelegte Zeit gelten, kommt demnach hier keine entscheidende Bedeutung bei⁵⁰⁾, sondern allenfalls bei der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung oder bei der Suche nach Rechtfertigungsgründen für die Rückwirkung. Die Zulässigkeit rückwirkender Zeitabschnittsgesetze kann also jedenfalls nicht mit dem Hinweis auf die Vorhersehbarkeit begründet werden.

III. Die einzelnen Rechtfertigungsgründe für die Rückwirkung

Es ist im Rahmen dieser Untersuchung kaum möglich, alle denkbaren Rechtfertigungsgründe zu beurteilen, sind sie doch vielfach so eng mit den Besonderheiten des Einzelfalles verknüpft, daß sie nur von diesem her gewürdigt werden können. Aufgabe muß es also in erster Linie sein, die Abwägung an Hand der wesentlichsten Rechtfertigungsgründe darzustellen⁵¹⁾.

- 1) Der Finanzbedarf der Öffentlichen Hand und die bessere Überschaubarkeit:

Entsprechend dem Hauptzweck aller Steuergesetze liegt es nahe, den Bedarf der Öffentlichen Hand an finanziellen Mitteln zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben ins Feld zu führen. Das tut offenbar Hartz⁵²⁾ mit der These,

50) a.A. BVerwG, wie Fußn. 47

51) Auch das BVerfG hat sich mit der Formel "zwingende Gründe des Gemeinwohls, die eine Rückwirkungsanordnung rechtfertigen", den Weg zur Anerkennung weiterer Rechtfertigungsgründe offengehalten: vgl. die Nachweise unten in Fußn. 121

52) StbJb 1958/59, S.94

die Berufung auf Grundrechte könne niemals dazu führen, die finanziellen Grundlagen des Staates in Unordnung zu bringen. Für den Bereich rückwirkender Steuergesetze ist dieser Satz jedoch nicht richtig. Das zeigt folgende Überlegung: Der Finanzbedarf läßt sich mit dem gleichen zeitlichen und finanziellen Erfolg auch durch Steuergesetze decken, die nur in die Zukunft wirken, z.B. durch Erhöhung der laufenden Steuern vom Erlaß des Gesetzes an oder durch Schaffung neuer Steuern⁵³⁾. Mißt man diese Tatsache am Gebot der Verhältnismäßigkeit des Mittels, also an dem Gebot, der Gesetzgeber habe, wenn der Zweck durch mehrere Mittel in gleicher Weise erreicht werden kann, dasjenige zu wählen, das den geringeren Eingriff in die Freiheitssphäre enthält⁵⁴⁾, so erweist sich, daß der Finanzbedarf, so lange er sich ohne Beeinträchtigung der Rechtssicherheit befriedigen läßt, gegenüber dem Vertrauensgrundsatz zurückzutreten hat⁵⁵⁾, weil er auch durch einen minder starken Eingriff in die wirtschaftliche Freiheit und die Dispositionsgrundlagen gedeckt werden kann. Auch Klein⁵⁶⁾ und Paulick⁵⁷⁾ sind wohl dieser Auffassung, wenn sie zu dem Ergebnis kommen, die finanziellen Vorteile der Rückwirkung im Einzelfall seien gewöhnlich geringer als der für das Ganze damit verbundene Nachteil, da in aller Regel die Rückwirkungsanordnung kein so erhebliches Steueraufkommen zur Folge habe, daß dadurch die Geldnot des Staates spürbar gemindert würde. Auch Köster⁵⁸⁾ und Stein⁵⁹⁾ haben sich

53) So auch die Begründung bei Eckhardt-Hillebrecht, S.69, und bei Quack, S.293

54) Vgl. dazu oben § 19 II 2)

55) So auch Eckhardt-Hillebrecht, S.70, und Quack, S.293

56) Monogr. S.57

57) Gutachten S.35

58) BB 1952 S.95

59) FR 1962 S.65

dafür ausgesprochen, daß die "chronische Geldnot des Bundes" bzw. der Finanzbedarf für sich allein keine ausreichenden Gründe sind, verfassungswidrige Steuern zu rechtfertigen. Ähnliches kann man wohl dem Hinweis des Bundesverfassungsgerichts⁶⁰⁾ entnehmen, der Umstand, daß in den Haushaltsplänen stets ein Steuersatz von bestimmter Höhe zu Grunde gelegt worden sei, sei nicht geeignet, das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf den Bestand des geltenden Rechts zu beeinträchtigen⁶¹⁾. Stein hat dies damit begründet, daß fiskalisches Zweckdenken gegenüber dem Wertdenken der Verfassung zurückzutreten habe⁶²⁾

Und doch ist der Gedanke des Finanzbedarfs nicht ohne jede Bedeutung. Er kann mittelbar dort eine Rolle spielen, wo zur Rechtfertigung der Rückwirkung das Argument vorgebracht wird⁶³⁾, die steuerliche Leistungsfähigkeit sei am besten dann überschaubar, wenn sie an in der Vergangenheit liegenden Maßstäben gemessen würde. Dabei braucht sich das Merkmal der Überschaubarkeit allerdings nicht nur auf die Leistungsfähigkeit, es kann sich auch auf den finanziellen Bedarf beziehen. Es wird also eine Art Rückwärtsrechnung aufgemacht, die die Höhe der Steuer entweder an der zumutbaren Belastung oder am Finanzbedarf orientiert. Hingegen ist die Überschaubarkeit des Sachverhalts kein eigener Gesichtspunkt, sondern einer, dessen Unselbstständigkeit sich aus seiner Eigenschaft als Voraussetzung der beiden anderen in dem Sinn ergibt, daß ohne Kenntnis der erfaßten Fälle weder die Leistungs-

60) Bd.13, S.214

61) Kruse, FR 1959, S.550 f., will dagegen einen zu erwartenden Einnahmeausfall von 3 Mill. als Rechtfertigungsgrund gelten lassen. Von der Höhe der Steuer kann man aber wohl die Entscheidung nicht abhängig machen.

62) Aus diesem Grunde hält er auch den Einwand der Mehrbelastung der Finanzverwaltung mit zusätzlicher Arbeit für kein durchschlagendes Argument.

63) Wie z.B. von Maassen, FR 1961, S.126; vgl. dazu auch Scheerbarth, Monogr. S.59

fähigkeit noch der Finanzbedarf zum Ausgangspunkt steuerlicher Rückwärtsrechnungen gemacht werden kann.

In § 6 I 7 wurde dem Argument der besseren Überschaubarkeit jedenfalls Bedeutung dann zugestanden, wenn es sich um Stichtagsgesetze handelt, bei denen es darauf ankommt, einen einmaligen Finanzbedarf zu decken, der als Auswirkung eines zeitlich genau fixierbaren Ereignisses entstanden war. Hier kommt dem Merkmal der Überschaubarkeit schon deswegen erhöhtes Gewicht zu, weil es in einem solchen Fall die Beachtung sachlich gerechter Lösungen fördert, indem auf der Grundlage des dann schon feststehenden Finanzbedarfs und der betroffenen Personen, die zahlenmäßig ebenfalls feststehen, eine Regelung gefunden werden kann, die sowohl eine gleichmäßige als auch eine Belastung nur in unumgänglich notwendiger Höhe ermöglicht. Wir nähern uns dem Fall, von dem angenommen wird, die Rückwirkung sei hier geradezu geboten⁶⁴⁾. Zumeist wird außerdem der Eintritt derartiger Ereignisse so ungewiß sein, daß auf dieser Ungewißheit eine gesetzliche Regelung nicht aufgebaut werden könnte, die die Rechtsfolgen von vorneherein festlegt. In diesen Ausnahmefällen ist daher die Rückwirkung als gerechtfertigt anzusehen⁶⁵⁾. Das gilt aber nicht schlechthin für alle Steuergesetze, nicht einmal für alle Stichtagsgesetze, sondern nur dort, wo gerade das Ereignis, das den konkreten Anlaß für einen einmaligen, zusätzlichen Finanzbedarf bildet,

64) Siehe dazu im folgenden Ziff.3

65) Gesetze, wie das Umstellungsgesetz, das Hypothekensicherungs-gesetz u.ä. sind typische Folgeerscheinungen eines einzigen, des Währungsstichtags. Über dessen steuerliche Auswirkungen konnte erst nach Eintritt des maßgebenden Ereignisses, der Währungsumstellung, eine Regelung getroffen werden: generelle Gesetze, wie bei Währungsumstellungen zu verfahren sei, sind schlechterdings nicht denkbar und ein vor dem Stichtag erlassenes, auf den konkreten Fall zugeschnittenes Gesetz hätte seinen Zweck nicht erfüllen können.

den Erlaß eines entsprechenden Gesetzes fordert. Denn nur hier liegt ein anzuerkennendes Bedürfnis nach Überschaubarkeit des zu steuernden Personenkreises und des Finanzbedarfs vor. Hingegen läßt laufender Finanzbedarf, der durch das Aufkommen aus steuerlichen Stichtagsgesetzen gedeckt wird⁶⁶⁾, das Aufkommen also nicht zur Deckung der durch ein bestimmtes Ereignis entstandenen Lasten Verwendung finden soll, schon deswegen die Forderung nach Überschaubarkeit als Rechtfertigungsgrund nicht zu, weil dem wiederum der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit des Mittels entgegenstünde: Unerwartete Minderungen des Aufkommens müssen notfalls durch in die Zukunft gerichtete Steuergesetze ausgeglichen werden. Dieses Ergebnis muß für Klauselgesetze umso mehr gelten, als dort die Besonderheit des überschaubaren Personenkreises wegfällt, da man nicht jeden Steuerabschnitt für sich gesondert betrachten kann. Der Gesichtspunkt der Übersehbarkeit der Leistungsfähigkeit kann daher als eigener Rechtfertigungsgrund nicht anerkannt werden, während derjenige der Übersehbarkeit des Finanzbedarfs in besonders gelagerten Ausnahmefällen die Rückwirkungsanordnung zu rechtfertigen vermag, soweit es sich um eine solche in Stichtagsgesetzen handelt.

2) Gründe der Wirtschaftslenkung:

Daß grundsätzlich Steuergesetze auch anders als fiskalische Zwecke, vor allem solche der Wirtschaftslenkung verfolgen dürfen und auch geeignet sind, Einfluß auf die wirtschaftliche Gestaltung zu nehmen, haben wir gesehen. Von dem Zeitpunkt an, zu dem die Notwendigkeit erkannt wurde, ein wirtschaftslenkendes Gesetz zu erlassen, bis zu dessen Verkündung vergeht zumeist wegen des langwierigen Gesetzgebungsverfahrens eine geraume

66) z.B. aus der Vermögensteuer

Zeit, innerhalb der es sich nicht vermeiden läßt, daß Einzelheiten der geplanten Neuregelung, bei der es sich sehr häufig um Einschränkungen wirtschaftsfördernder Steuergesetze oder um zusätzliche Belastungen bestimmter wirtschaftlicher Vorgänge handelt, an die Öffentlichkeit dringen. Das ist der Ausgangspunkt für folgenden Rechtfertigungsversuch⁶⁷⁾: Würde das Gesetz ohne Rückwirkung erlassen, so könnten die Beteiligten die Zeitspanne zwischen dem Bekanntwerden des Entwurfs und der Verkündung des Gesetzes dazu benutzen, um im gesteigerten Umfang noch sämtliche Möglichkeiten auszuschöpfen, die das neue Gesetz einzuschränken oder aufzuheben beabsichtigt. Damit werde zunächst einmal wirtschaftspolitisch gerade das Gegenteil dessen erreicht, was zu erreichen beabsichtigt sei, das Gesetz habe also seinem Ziel entgegengesetzte Wirkungen, die nur auf dem Weg über die Rückwirkung vermieden werden könnten.

Gegen eine solche Argumentation ist eingewandt worden, sie entspringe rechtlich irrelevanten Zweckmäßigkeitserwägungen⁶⁸⁾ und verstoße gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit des Mittels⁶⁹⁾, da es genügend andere, kurzfristig wirksame Mittel gebe, um wirtschaftspolitisch erwünschte Folgen herbeizuführen⁷⁰⁾. Außerdem wird geltend gemacht⁷¹⁾, die Wirtschaftspolitik müsse, wenn sie sich eines an sich artfremden Rechtsgebiets zur Erreichung bestimmter wirtschaftlicher Ziele bediene, auch die "Nachteile" dieses Rechtsgebiets, insbesondere seine geringere Beweglichkeit in Kauf nehmen.

67) So Mersmann, DStZ A 1960, S.217; Wetzel, BB 1960, S.821.

68) Eckhardt-Hillebrecht, S.86

69) Eckhardt-Hillebrecht, S.73; Haver, BB 1962, S.94

70) Kreditbeschränkungen, Diskontpolitik usw.

71) Eckhardt-Hillebrecht, S.73

Die Tatsache, daß ein Steuergesetz einen wirtschaftspolitischen Nebenzweck verfolge, könne nichts daran ändern, daß dieses Gesetz den für das klassische Steuergesetz maßgebenden Grundsätzen unterworfen bleiben müsse. Schließlich sei zu beachten⁷²⁾, daß im Fall einer Abweichung des verkündeten Gesetzes vom bekanntgemachten Entwurf derjenige geschädigt werde, der sich auf die amtliche Bekanntmachung verlassen hat. Der dadurch ausgelöste Druck auf den Gesetzgeber, entweder das Vertrauen zu enttäuschen oder auf die Rückwirkung zu verzichten, sei mit seinen verfassungsmäßigen Rechten unvereinbar.

Dazu ist zu bemerken: Schon aus dem materiellen Gehalt der Überlegungen, die hier zur Rechtfertigung der Rückwirkungsanordnung angestellt wurden, läßt sich ersehen, daß es sich dabei nicht um Zweckmäßigkeitserwägungen handeln kann, sondern um solche, die davon ausgehen, ein wirtschaftspolitisches Instrument müsse im Interesse einer kontinuierlichen wirtschaftlichen Entwicklung möglichst wirksam eingesetzt werden. Auch der Hinweis, das andere als fiskalische Zwecke dienende Steuergesetz müsse ebenso behandelt werden wie das klassische Steuergesetz, ist in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend. Wird es als zulässig anerkannt, daß Steuergesetze wirtschaftspolitische oder sonstige nicht fiskalische Zielsetzungen verfolgen dürfen, so hat das auch die Konsequenz, daß Erwägungen, die gerade auf diesem nicht fiskalischen Charakter des Gesetzes beruhen, auch bei seiner Beurteilung Rechnung getragen werden muß. Man kann also nicht sagen: Weil die Rückwirkung bei klassischen Steuergesetzen mit wirtschaftspolitischen Argumenten nicht zu rechtfertigen ist, ist dies auch bei den anderen Steuergesetzen nicht möglich, sondern man muß vielmehr davon ausgehen, daß, wenn

72) Haver, BB 1960, aaO.

deren Zulässigkeit zunächst ohne Berücksichtigung einer Rückwirkung feststeht, auch Rechtfertigungsgründe relevant werden können, die aus wirtschaftspolitischen oder anderen außerfiskalischen Zielsetzungen abgeleitet werden. Auch die Möglichkeit, das Gesetz werde eventuell überhaupt nicht oder in einer anderen Form als der angekündigten erlassen, läßt den daraus gezogenen Schluß nicht zu. Vom Grundsatz der Vorhersehbarkeit war bereits die Rede. Liegt diese vor, dann findet eine Interessenabwägung nicht statt, liegt sie dagegen nicht vor, dann kommt es auf das Gewicht des geltend gemachten Rechtfertigungsgrundes, mithin auf das Ergebnis einer Interessenabwägung an. Erwägungen, die, wie jene, auf den Vorhersehbarkeitsgedanken zurückgehen, können also, da es sich insoweit um zwei ganz verschiedene Vorgänge handelt, im Rahmen einer Interessenabwägung nicht herangezogen werden. Immer wenn andere Rechtfertigungsgründe als die Voraussehbarkeit eine Rolle spielen, darf die Frage, ob das Gesetz in der angekündigten Form erlassen wird oder nicht, nicht aufgeworfen werden. Denn entweder greifen die geltend gemachten Rechtfertigungsgründe ohnehin nicht durch, dann kommt es auf die Frage der Abweichung nicht an. Oder diese Gründe sind - zunächst ohne Beachtung des Arguments der möglichen Abweichung - ausschlaggebend, dann ist damit zugleich auch zum Ausdruck gebracht, daß die höherwertigen, für die Zulässigkeit der Rückwirkung sprechenden Interessen die durch die Möglichkeit der Abweichung vom Gesetzentwurf geschaffene Rechtsunsicherheit rechtfertigt. Davon, daß der Gesetzgeber auf diese Weise unter Druck gesetzt wurde, kann dann also keine Rede sein, weil das Vertrauen, das er enttäuschen könnte, in einem solchen Fall nicht schutzwürdig ist, da ihm höhere Interessen entgegenstehen.

Allerdings führt der Einwand, die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit seien nicht beachtet, dazu, wirtschaftspolitischen Erwägungen doch die Eigenschaft als Rechtfertigungsgrund für die Rückwirkung zu versagen. Zum einen ist es richtig, daß es eine ganze Reihe von anerkannten anderweitigen Möglichkeiten gibt, wirtschaftspolitisch unerwünschte Erscheinungen zu beseitigen oder erwünschte Folgen herbeizuführen⁷³⁾. Abgesehen davon braucht die befürchtete schädliche Neben- oder Gegenwirkung keineswegs zwangsläufig einzutreten. Im Gegenteil: Zumeist wird es sogar so sein, daß, wenn sich erst einmal die Erkenntnis von der Notwendigkeit durchgesetzt hat, durch rückwirkende Steuergesetze konjunkturdämpfend⁷⁴⁾ zu wirken, eine zusätzliche Belebung der Konjunktur vor Gesetzesverkündung gar nicht mehr möglich ist, weil die verfügbaren Kapazitäten ausgelastet sind und neue im Hinblick auf das bevorstehende Gesetz nicht geschaffen werden, selbst wenn dieses keine Rückwirkung enthält.

Zum anderen darf ein Gesichtspunkt nicht übersehen werden, der zwar für sich allein nicht entscheidend ist, der aber sein maßgebliches Gewicht im Zusammenhang mit den zum Verhältnismäßigkeitsgedanken angestellten Überlegungen erhält: Bei den befürchteten, unerwünschten gegenteiligen Auswirkungen handelt es sich um solche, die, wenn überhaupt, nur innerhalb einer verhältnismäßig kurzen Zeitspanne auftreten können, nämlich bis zum Erlaß des betreffenden Gesetzes. Kann dessen Zweck auch ohne Rückwirkungsanordnung zum überwiegenden Teil, nämlich für die gesamte nach dem Verkündungstermin liegende Zeit erreicht werden und bestehen für die Übergangszeit andere wirtschaftspoli-

73) vgl. dazu die zahlreichen, von E.R.Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht 2.Aufl., 2.Bd. S.225-329 ausführlich erörterten Möglichkeiten

74) Das dürfte der Hauptfall sein.

tische Regulierungsfaktoren, dann muß der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dazu führen, der Rückwirkung die Rechtfertigung zu versagen, weil die auf Seiten der Betroffenen bestehende Rechtsunsicherheit gewichtiger ist als das Interesse des Gesetzgebers daran, wirtschaftspolitische Ziele gerade durch rückwirkende Steuergesetze zu verfolgen. Dabei fällt auch noch ins Gewicht, daß dem Gesetzgeber zuzumuten ist, das Gesetzgebungsverfahren gerade in diesen Fällen zu beschleunigen, weil in aller Regel ein solches Gesetz nur die Aufhebung oder Einschränkung bestimmter Vergünstigungen anzuordnen braucht, also von der Gesetzestechnik her keine Schwierigkeiten bereiten wird.

- 3) Die "gerechte Lösung" als Rechtfertigungsgrund und das Verhältnis von materieller Gerechtigkeit zur Rechtssicherheit:

a) Ausgangspunkt:

Die Rückwirkung wird häufig mit dem Argument verteidigt, sie sei durch das Bestreben nach gerechter Regelung eines Lebensvorganges, nach gleichmäßiger Behandlung aller Staatsbürger in gleicher tatsächlicher Situation oder nach Beseitigung eines Verstoßes gegen das Sittengesetz gerechtfertigt. Das Vertrauen auf das Fortbestehen einer gesetzlichen Regelung könne dann nicht geschützt werden, wenn eine systemwidrige und unbillige Regelung im Interesse der Steuergerechtigkeit durch eine sachgemäße Regelung ersetzt werde⁷⁵⁾. Man folgert dabei entweder aus dem Grundsatz

75) BVerfG Bd.13, S.215 ff., 223; weitere Nachweise aus der Rechtsprechung des BVerfG bei Kisker, S.17, Fußn. 33; ferner BVerwG Bd.10, S.288; BFH, BStBl 1958, III S.116; wohl auch BFH BStBl 1960, III, S.17; Axer, Diss. S.8 und S.96; Hamann, Grundgesetz, Einführung, S.47; Schlensker, Diss. S.76-78; Vogel, Diss. S.129 und DStZ A 1959, S.112; alle diese Fälle werden im folgenden unter der Bezeichnung "Streben nach gerechter Lösung" zusammengefaßt. Wegen der sachlichen Anforderungen vgl. oben § 10 II.

der Rechtsstaatlichkeit, der auch die Forderung nach Verwirklichung der materiellen Gerechtigkeit enthält oder aus dem Willkürverbot des Art.3 GG den Verfassungssatz, daß bei konkreten Fehlentscheidungen des Gesetzgebers ein verfassungsrechtlich bedeutsamer Vertrauensschutz des Einzelnen ausscheiden müsse. Der Gesetzgeber sei hier befugt, eine formale Rechtsstellung, die sachlich nicht gerechtfertigte Vorteile bringe, zu beseitigen⁷⁶⁾. Die damit angeschnittene Frage führt zu dem Problem, das unter dem Stichwort "Kollision von materieller Gerechtigkeit mit Rechtssicherheit" vielfach behandelt wurde, ist mit diesem aber nicht notwendigerweise identisch.

- b) Die Bedeutung des Verhältnisses von Rechtssicherheit und materieller Gerechtigkeit für die Interessenkollision, wenn das rückwirkende Gesetz auch rechtlich abgeschlossene Fälle ergreift:

aa) Die grundsätzliche Situation:

Es ist unmöglich, hier einen vollständigen Überblick über alle Auffassungen zu geben, die sich mit der Frage befassen, ob dann, wenn Rechtssicherheit und materielle Gerechtigkeit miteinander in Widerstreit geraten, stets der eine der beiden Grundsätze den Vorrang hat und gegebenenfalls welcher. Zudem erfordert die hier vertretene Lösung eine derartig grundsätzliche Auseinandersetzung nicht.

Gegenstand der Untersuchung soll folgende Situation sein: Das rückwirkende Steuergesetz erstreckt aus irgend einem Grund, zumeist um alle tatsächlich gleich gelagerten Fälle einheitlich zu regeln, seine Wirksamkeit auch auf solche Sachverhalte, die unanfechtbar rechtlich bewertet sind und nicht mehr aufgerollt werden können, sei es, daß ein finanzgericht-

76) Siehe dazu Schmidt-Bleibtreu, BB 1962, S.709

licher Prozeß mit rechtskräftigem Urteil geendet hat, sei es, daß ein Steuerverwaltungsakt unanfechtbar geworden ist und die Voraussetzungen einer Berichtigung⁷⁷⁾ nicht vorliegen. Für die Ausdehnung der Rückwirkung auch auf diese Fälle⁷⁸⁾ spricht entweder der Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit in Form der Forderung nach Gerechtigkeit oder das Gleichheitsgebot, "der Kern des Gebots materieller Gerechtigkeit"⁷⁹⁾. Für die Unantastbarkeit der rechtlich endgültig bewerteten Sachverhalte hingegen spricht vor allem das Prinzip der Rechtssicherheit⁸⁰⁾. Beide lassen sich nicht gleichzeitig verwirklichen. Auch hier muß daher durch Interessenabwägung geklärt werden, welchem Prinzip der Vorzug zukommt⁸¹⁾. In der Literatur werden alle denkbaren Auffassungen vertreten: Neben der These vom absoluten Primat der Rechtssicherheit⁸²⁾ wird die genau entgegengesetzte

77) Vgl. §§ 92, 94, 100, 222 AO

78) Diese dürfen übrigens nicht mit den abgeschlossenen Tatbeständen verwechselt werden; dort handelt es sich nur um den Abschluß der Tatsachenseite, während hier auch die rechtliche Beurteilung dieser Tatsachenseite schon unabänderlich feststeht.

79) Radbruch, Rechtsphilosophie, S.353

80) BVerfG Bd.2, S.404; Bd.7, S.196

81) Das ist im Hinblick darauf besonders erforderlich, daß in den zu untersuchenden Fällen eine dem Art. 79 Abs.2 BVerfGG vergleichbare Regelung fehlt; wäre sie vorhanden, so bliebe allerdings immer noch zu prüfen, ob sie mit dem im folgenden zu entwickelnden Grundsätzen übereinstimmen würde.

82) Diese Auffassung wird vertreten von Bellstedt, S.114; Hamann, Grundgesetz, S.23; Radbruch, aaO, S.353; Scholz, Die Rechtssicherheit, S.5/6; Spörlein, StbJb 1959/60, S.467; Sauer, Einführung in die Rechtsphilosophie, S.62: "Die Rechtssicherheit ist das erreichbare Nahziel, sie kann und muß von jedem juristischen Urteil erreicht werden."; ebenso Klein, StW 1954,

Auffassung⁸³⁾ und eine Mittellösung vertreten, die von dem Gesetzgeber einen Ausgleich der beiden Grundsätze im Einzelfall fordert⁸⁴⁾ oder ihm die Möglichkeit einräumt, den Widerspruch entweder im einen oder im anderen Sinn zu lösen, ohne damit willkürlich zu handeln⁸⁵⁾.

bb) Das Ergebnis der Interessenabwägung:

Es muß betont werden, daß der Widerstreit dieser beiden Prinzipien unter zweierlei Gesichtspunkten gesehen werden kann, nämlich vom Standpunkt des Willkürverbots und von demjenigen des Rechtsstaatsprinzips (im übrigen) aus. Oben ist bereits dargelegt worden, daß in der Tat vom Gleichheitssatz und vom Gebot materieller Gerechtigkeit her gesehen nichts dagegen eingewendet werden kann, wenn sich der Gesetzgeber für die Bevorzugung des einen oder anderen Grundsatzes entscheidet, weil diese Entscheidung nicht willkürlich sein kann, da es sich um gleichrangige Verfassungsgrundsätze handelt, von denen im konkreten Fall immer nur einer zur Anwendung kommen kann.

Sp.40; die Kritik von Scheerbarth, Monogr. S.42, an der Heranziehung dieses Zitats im vorliegenden Rahmen geschieht m.E. zu Unrecht, da der Begriff "juristisches Urteil" hier wohl im Sinne einer jeden rechtlichen Wertentscheidung zu verstehen ist.

83) z.B. von Dahm, Deutsches Recht, S.20, zit. bei Eckhardt-Hillebrecht, S.68; Ostendorf, DStR 1960, S.75, mit der Begründung, die rückwirkende Änderung von Gesetzen würde einem Bescheid und seiner Rechtskraft die Grundlage entziehen; ferner Wittneben, StbJb 1960/61, S.45/46

84) Jaenke, Rechtsschutz, S.90/91

85) So BVerfG Bd.7, S.196; Paulick, StbJb 1957/58, S.130/131

Wäre diese Betrachtung auch im Rahmen der Interessenabwägung erschöpfend, so müßte man dem Gesetzgeber allerdings dieses Wahlrecht beim Erlaß von rückwirkenden Steuergesetzen dann einräumen, wenn auch rechtlich abgeschlossene Sachverhalte erfaßt werden sollen und die Berufung darauf, daß die Rückwirkungsanordnung geboten sei, weil anderenfalls eine materiell gerechte, gleichmäßige Behandlung aller vergleichbaren Sachverhalte nicht erreicht werden könne, zu Recht erfolgt. Diese Betrachtung geht aber zu einseitig von der Beurteilung unter dem Gesichtspunkt der Willkür aus und beachtet nicht, daß hier noch andere gewichtige Argumente eine Rolle spielen, die, über den Grundsatz der Rechtssicherheit hinaus, dem Rechtsstaatsprinzip zu entnehmen sind. Mag für die Beurteilung an Hand des Artikels 3 GG die Fragestellung genügen, wie der Gegensatz zwischen materieller Gerechtigkeit und Rechtssicherheit gelöst werden kann, so ist diese Fragestellung hier nicht ausreichend, weil bei der gebotenen Interessenabwägung alle denkbaren Gesichtspunkte herangezogen werden müssen, nicht nur diejenigen, die den Vorwurf willkürlichen Handelns ausräumen könnten. Die Fragestellung muß daher dahin erweitert werden, welche Lösung der Konflikt Rechtsstaatsprinzip - materielle Gerechtigkeit erfordert, oder, wenn man letztere als Ausfluß des Rechtsstaatsgedankens ansieht, welche der in jedem Fall unumgänglichen Verletzung des Rechtsstaatsprinzips als die weniger schwerwiegende zu beurteilen ist. Wollte man anders verfahren, so würde ein für die Entscheidung erheblicher Gesichtspunkt unbeachtet bleiben, nämlich die oben in § 16 herausgearbeitete Tatsache, daß der Gesetzgeber gegen das Gewaltenteilungsprinzip verstößt, wenn er rechtlich abgeschlossene Entscheidungen der beiden anderen Gewalten umstoßen will, indem er

versucht, ihnen durch rückwirkende Gesetzesänderung die gesetzliche Grundlage zu entziehen. Bei der Vor-
nahme der Interessenabwägung stehen wir also vor fol-
gender Situation: Erfasst das rückwirkende Steuerge-
setz die rechtlich abgeschlossenen Fälle nicht, dann
unterliegen diese trotz möglicherweise gleicher tat-
sächlicher Voraussetzungen einer anderen rechtlichen
Beurteilung, anderen Rechtsfolgen als die übrigen
Fälle, wodurch der Grundsatz der Gleichbehandlung ver-
letzt sein kann. Ob man das auch als Verletzung des
Rechtsstaatsprinzips ansieht, ist nicht entscheidend.
Denn in diesem Fall würden sich die Forderungen des
Rechtsstaats und des Willkürverbots, beide verstanden
als Forderung nach Verwirklichung eines materiell ge-
rechten Rechtszustandes, inhaltlich decken und wären
damit nicht in der Lage, eine Verschiebung des Gewich-
tes der beteiligten Interessen zu bewirken. Bezieht
das rückwirkende Gesetz jedoch die rechtlich abgeschlos-
senen Fälle in die Neuregelung ein, so liegt eine drei-
fache Verletzung des Rechtsstaatsprinzips vor: Die
Regelung verstößt gegen das Gebot der Gewaltenteilung
und gegen das Prinzip der Rechtssicherheit einmal
durch Verletzung des Vertrauens auf den Bestand des
geltenden Rechts, zum anderen durch Mißachtung des
Gebots der Aufrechterhaltung rechtskräftiger Entschei-
dungen⁸⁶⁾. Danach bereitet die Interessenabwägung
keine Schwierigkeiten mehr: Eine mehrfache Verletzung
des Rechtsstaatsprinzips wirkt in jedem Fall schwerer
als eine einfache. Die Erstreckung der Rückwirkungs-
anordnung auf rechtlich abgeschlossene Fälle ist da-
mit unzulässig; der Rechtfertigungsgrund der einheit-
lichen Behandlung besitzt nicht genügend Gegengewicht.

86) Zu dieser "zweifachen Rückwirkung" vgl. Klein-
Barbey, § 20, Fußn.12, S.120

Im Ergebnis stimmen mit dieser Auffassung Klein⁸⁷⁾ und wohl auch Tietz⁸⁸⁾ überein. Wir können daher festhalten: Das Bestreben, durch Rückwirkungsanordnung eine materiell gerechte Lösung zu erreichen, ist jedenfalls dann kein Rechtfertigungsgrund, wenn sich die Rückwirkung auch auf Sachverhalte erstreckt, die von Rechtsprechung oder Verwaltung rechtlich endgültig bewertet worden sind.

c) Die übrigen Fälle:

Werden dagegen durch das rückwirkende Gesetz nur die tatsächlich, nicht auch die rechtlich abgeschlossenen Sachverhalte erfaßt, so ergibt sich ein anderes Bild: Dem Rechtfertigungsgrund "gerechte Lösung" steht auf Seiten des Staatsbürgers nur der Vertrauensgrundsatz entgegen. Da es sich sowohl bei dem für als auch bei dem gegen die Rückwirkung sprechenden Prinzip um einen elementaren Verfassungsgrundsatz handelt⁸⁹⁾, der dem anderen gleichwertig ist, der Gesetzgeber aber immer nur in der Lage sein kann, dem einen von ihnen Rechnung zu tragen, muß der ihm zuzubilligende Raum für die Gestaltung der grundsätzlichen Spannung zwischen dem Schutz der Freiheit des Einzelnen und den Anforderungen einer sozialstaatlichen Ordnung⁹⁰⁾ hier nicht nur zu dem Ergebnis führen, es sei dem Willkürverbot Rechnung getragen, wenn der Gesetzgeber sich für eine der beiden möglichen Lösungen entschieden hat, sondern es muß dies auch unter dem Aspekt gelten, daß ein rückwirkendes Steuergesetz, das sich zu Recht auf das Bestreben nach einer gerechten Lösung

87) Monogr. S.60, ebenso auch Axer, Diss. S.8

88) NJW 1951, S.468: "Tatbestände, die das bisherige Recht ausprägte, darf eine Gesetzesänderung nicht ergreifen."

89) BVerfG Bd.7, S.89 und S.196

90) BVerfG Bd.7, S.196; Bd.10, S.371

berufen kann, selbst dann der verfassungsmäßigen Ordnung angehört, wenn das schutzwürdige Vertrauen des Staatsbürgers auf den Bestand des geltenden Rechts dabei verletzt wird. Was das grundsätzliche Verhältnis betrifft, in welchem das gesetzgeberische Recht zur Gestaltung der Spannungslage zu der Forderung nach Interessenabwägung steht, so gilt folgendes: die Interessenabwägung ist zuerst vorzunehmen. Ergibt sie ein Übergewicht zu Gunsten der einen oder anderen Seite, so ist das entscheidend. Die Gestaltungsfreiheit ist damit ausgeschlossen. Nur wenn die Abwägung zeigt, daß zwei gleichwertige Grundsätze miteinander in Konflikt geraten sind, führt die Gestaltungsfreiheit dazu, daß der Gesetzgeber sich für den einen oder anderen Grundsatz entscheiden kann, ohne verfassungswidrig zu handeln.

- 4) Die Klarstellung sowie die Beseitigung von Mißständen und von "ungeordneten Schwebezuständen", insbesondere nach Nichtigerklärung einer Norm:

Stellt sich heraus oder besteht Anlaß zu der Befürchtung, daß ein Gesetz aus formellen oder materiellen Gründen mit den verfassungsrechtlichen Geboten nicht in Einklang steht, hat also die Verfassungswidrigkeit die Nichtigerklärung eines Gesetzes schon bewirkt oder die Befürchtung aufkommen lassen, die Mangelhaftigkeit des Gesetzes könnte zu einer Nichtigerklärung führen, so wird das Bestreben des Gesetzgebers, den Mangel möglichst umfassend zu heilen, verständlich. Mit der erwünschten Vollständigkeit kann die Heilung nur auf dem Weg einer Rückwirkungsanordnung erreicht werden. Dabei müssen je nach Lage des Einzelfalls Unterschiede in der rechtlichen Beurteilung gemacht werden.

a) Die Klarstellung:

Soll durch das rückwirkende Gesetz das, was auch schon bisher rechtens sein sollte, lediglich klargestellt werden, so gilt folgendes: Wenn der sachliche Inhalt, den das neue dem alten Gesetz nunmehr eindeutig verleiht, diesem auch bereits früher entnommen werden konnte, ist die Rückwirkungsanordnung selbst dann zulässig, wenn daneben noch andere Interpretationsmöglichkeiten bestanden haben; denn ein schutzwürdiges Vertrauen des Inhalts, ein Betroffener müsse sich darauf verlassen können, daß gerade die zu seinen Gunsten sprechende Auslegung als die richtige klargestellt würde, kann es nicht geben⁹¹⁾. Allerdings darf die Rückwirkungsanordnung, entsprechend den bisherigen Ausführungen, die rechtskräftig abgeschlossenen Fälle auch dann nicht in die Klarstellung einbeziehen, wenn diese auf der Grundlage einer anderen als der jetzt klargestellten Rechtsauffassung entschieden wurden.

91) Ebenso BVerfG Bd.11, S.64 ff, 73, das allerdings nach dem hier vertretenen Standpunkt die Frage nicht offenlassen durfte, ob inhaltlich eine Änderung oder nur eine Klarstellung vorlag; siehe ferner Bd.13, S.215 ff, 223; entschieden zu weit geht dagegen das Urteil des BFH, BStBl 1960 III, S.166 = Bd.70 S.422, das "bei der ungeklärten Situation der Ehegattenbesteuerung" dem Steuerpflichtigen jeglichen Vertrauensschutz darauf absprach, daß sich die bisherige Ehegattenbesteuerung nicht zu seinem Nachteil verändern würde; vgl. ferner BGH II ZR 7/57 in NJW 1959, S.1368 und Klein-Barbey, S.88, die die Unklarheit der ursprünglichen Regelung immer für einen Rechtfertigungsgrund ansehen.

Erkennbare Mehrdeutigkeit einer Regelung muß notwendigerweise die Vorausberechenbarkeit im gewissen Umfang einschränken. Es ist daher nicht ganz richtig, wenn Quack⁹²⁾ meint, dieser Fall lasse sich nicht aus dem Vertrauensgrundsatz der Vorhersehbarkeit ableiten. Seine Auffassung ist darauf zurückzuführen, daß er eine Klarstellung nur dann für vorhersehbar hält, wenn sie die einzig denkbare, sinnvolle Lösung wäre.

Gibt hingegen das rückwirkende Gesetz der klarzustellenden Vorschrift einen Inhalt, der aus der bisherigen Fassung nicht zu entnehmen war, so muß man auf die bereits dargestellten Abwägungsgrundsätze zurückgreifen. Denn dann handelt es sich nicht um eine Klarstellung im eigentlichen Sinn, sondern um eine den Vertrauensschutz beeinträchtigende echte Rückwirkung, die nicht allein mit dem sachlich unzutreffenden Hinweis gerechtfertigt werden kann, das bisherige Gesetz bedürfe einer Klarstellung. Auch in diesem Fall muß also ein zusätzlicher Rechtfertigungsgrund vorhanden sein, der geeignet ist, den Vertrauensschutz des Staatsbürgers in den Hintergrund treten zu lassen.

b) Die Beseitigung von Folgen befürchteter oder festgestellter Verfassungswidrigkeit:

Für die rechtliche Beurteilung dieser Fälle ist es von Bedeutung, ob das rückwirkende Steuergesetz einen Mangel heilen will, der bereits vom Bundesverfassungsgericht festgestellt wurde und zur Nichtigkeit der bisherigen Regelung geführt hat oder ob ein solcher Mangel nur befürchtet wird und schon diese Befürchtung vorbeugend Anlaß zur rückwirkenden Ersetzung durch

92) DVBl 1962, S.293

eine verfassungsmäßig einwandfreie Regelung gibt. Festgestellte und befürchtete Verfassungswidrigkeit unterscheiden sich zwar nicht etwa dadurch, daß man daran denken könnte, die Nichtigkeitserklärung eines Gesetzes müßte dem Bürger den Gedanken nahelegen, der Gesetzgeber würde durch Erlass eines rückwirkenden Gesetzes die Folgen der Nichtigkeitserklärung beseitigen; denn auch in diesem Fall könnte die Voraussehbarkeit der neuen gesetzlichen Regelung, wie sonst auch, erst mit dem Zustandekommen des Gesetzes beginnen. Der Unterschied liegt aber in dem, je nach Sachlage, verschieden großen Gewicht, das dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zukommt. Denn mit der Feststellung der Nichtigkeit ist mit Gesetzeskraft⁹³⁾ ausgesprochen, daß das bisherige Gesetz nicht existent ist⁹⁴⁾, während bei einer bloßen Befürchtung noch nichts feststeht, der Bürger also noch keine konkreten Anhaltspunkte darüber besitzt, daß das Gesetz möglicherweise nicht gültig ist.

aa) Bei festgestellter Nichtigkeit:

Mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts steht fest, daß die für nichtig erklärte Norm niemals Geltung besessen hat. Das heißt hier aber zugleich, daß vom Augenblick dieser Feststellung an der Grundsatz, wonach sich der Bürger auf den Bestand des geltenden Rechts verlassen kann, in der Weise Bedeutung erlangt, daß er sich auf die Nichtexistenz der aufgehobenen Vorschrift verlassen kann. Nur diese Nichtexistenz ist Bestandteil des geltenden Rechts. So gesehen kann es daher weder eine Rolle spielen, ob das Gesetz aus formellen oder materiellen Gründen für nichtig erklärt wurde, noch, während welcher Zeitdauer

93) § 31 BVerfGG

94) § 79 BVerfGG

eine Steuer auf der Grundlage einer später aufgehobenen Rechtsnorm erhoben wurde. Denn die Norm ist nun einmal nicht mehr existent, so daß die Frage, ob sich der Einzelne früher, während der vermeintlichen Geltung des Gesetzes, auf diese eingestellt hat⁹⁵⁾ von dem Moment an ihre Bedeutung verliert, in dem der Einzelne feststellen kann, daß er bei seinen früheren Dispositionen von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen ist. Selbst eine kurze Zeitspanne zwischen Nichtigerklärung des alten und Zustandekommen des neuen Gesetzes würde genügen, um den in diesem Sinn zu umreißenen Vertrauensschutz voll aufleben zu lassen. Soll die Rückwirkung zulässig sein, so bedarf sie demnach des sie rechtfertigenden Grundes⁹⁶⁾. Ein solcher Rechtfertigungsgrund kann nur aus den Folgewirkungen der Nichtigerklärung entnommen werden, ist aber weder aus der Tatsache der Nichtigerklärung allein noch aus dem Bestreben abzuleiten, ein bei der ursprünglichen Gesetzesfassung unterlaufenes Versehen auf diese Weise berichtigen zu wollen⁹⁷⁾. Dabei handelt es sich um äußere Anlässe, um formale Gesichtspunkte, die für sich kein Interesse an der "Korrekturwirkung" zu begründen vermögen. Vielmehr müssen Rechtfertigungsgründe dort gesucht werden, wo sie auch für auf andere Weise veranlaßte Rückwirkungsanordnungen zu suchen sind, nämlich im Bereich der durch das Prinzip des sozialen Rechtsstaats aufgestellten Forderungen an den Gesetzgeber. Ergibt also z.B. die Suche nach Rechtfertigungsgründen, daß nur der durch die Nichtigerklärung bewirkte finanzielle Ausfall

95) Worauf Meyer-Cording, JZ 1952, S.166, seine Argumentation aufbaut.

96) Es ist wohl kaum erforderlich, darauf hinzuweisen, vgl. Schuegraf, NJW 1959, S.1883, daß mit einer Rückwirkungsanordnung dort nichts zu erreichen ist, wo der entscheidende Mangel des alten Gesetzes nicht reparabel ist; dort ist naturgemäß auch die Rückwirkungsanordnung unzulässig.

97) Zu letzterem: BVerfG Bd.13, S.272, i.E. wie hier Klein-Barbey, aaO, S.85

der Grund für die Rückwirkung ist, so gilt das hinsichtlich des Finanzbedarfs als Rechtfertigungsgrund bereits Ausgeführte: Das rückwirkende Gesetz ist ungültig⁹⁸⁾. Wo dagegen Gründe tatsächlich vorliegen, die unter dem Aspekt des Sozialstaatsprinzips als von erheblichem Gewicht anzuerkennen sind, kann sich der Gesetzgeber für die rückwirkende Korrektur entscheiden, ohne sich dem Vorwurf auszusetzen, damit verfassungswidrig gehandelt zu haben. Zu diesen Gründen kann es gehören, wenn die Nichtigerklärung zu ausgeprägten und untragbaren Ungleichheiten führt, die aber, entsprechend den bisherigen Ausführungen, über eine verschiedene Behandlung der rechtskräftigen und der nichtrechtskräftigen Fälle in ihren Auswirkungen hinausgehen muß⁹⁹⁾. Ferner gehört dazu, daß die Nichtigkeit gleichzeitig die Unbrauchbarkeit eines anderen Gesetzes bewirkt oder sonstige rechtliche Mißstände zur Folge hat, von denen feststehen muß, daß sie auf weniger einschneidende Weise nicht zu beheben sind. Es genügt also nicht, daß diese Mißstände in erhöhtem Verwaltungsaufwand oder in Verstößen gegen Gebote der Zweckmäßigkeit bestehen.

Zu ähnlichen Ergebnissen führen die Auffassungen, die hierzu in Rechtsprechung¹⁰⁰⁾ und Schrifttum¹⁰¹⁾ vertreten werden. Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, daß der Gedanke der Rechtssicherheit

98) Ebenso Antonioli, aaO, S.22; Eckhardt-Hillebrecht, S.77

99) So auch Eckhardt-Hillebrecht, S.77

100) BVerfG Bd.7, S.129 ff., 152; OVG Lüneburg, NJW 1952, S.1230; BFH BStBl 1953, III, S.317 und S.318

101) Kisker, S.17; Klein, Monogr. S.63 und StW 1954 Sp.44; Loewer, StW 1953, Sp.310; Mattern, JZ 1954, S.348; Paulick, Gutachten, S.35; Salzwedel, Rechtsschutz, S.10; Vogel, Diss. S.129; DStZ A 1959, S.112, und FR 1960, S.30; Weber, AöR aaO, S.84; Wolff, aaO, § 27 I c 2

hier nicht, wie es vielleicht naheliegen könnte, als ein für die Rückwirkung sprechender Gesichtspunkt ins Feld geführt werden kann. Denn, wie Jaenke¹⁰²⁾ dargelegt hat, bewirkt nicht jede Unsicherheit im gesetzlichen Bereich auch schon eine Rechtsunsicherheit und die Schwierigkeiten, die durch Nichtigkeitsklärung einer Norm entstehen, liegen nicht auf der Ebene der Rechtssicherheit, sondern stellen "tatsächliche Auswirkungen rechtlicher Unvollkommenheit" dar. Man sieht also: Das Argument, mittels der Rückwirkung müßten Mißstände oder ungeordnete Schwebezustände beseitigt werden, spricht nur dort für die Zulässigkeit der Rückwirkungsanordnung, wo ohne diese eine sachgerechte Gesamtlösung keinesfalls erreicht werden kann, die Rückwirkungsanordnung also das einzige Mittel ist, um zu einer sachlich vertretbaren Lösung zu gelangen.

bb) Bei befürchteter Verfassungswidrigkeit:

Anders stellt sich die Situation dar, wenn eine Verfassungswidrigkeit nur befürchtet und diese Befürchtung zum Anlaß einer rückwirkenden Beseitigung des für bedenklich gehaltenen Punktes genommen wird. Hier muß das alte Gesetz als gültig behandelt werden und hat als solches einen für den Betroffenen erkennbaren Inhalt. Das gilt auch, wenn eine Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit von einem anderen Gericht als dem Bundesverfassungsgericht und daher nur mit Bindung für den Einzelfall getroffen wurde. Selbst wenn man die Auffassung nicht teilt, nach der in einer parlamentarischen Demokratie eine Vermutung dafür spricht, daß das ordnungsgemäß erlassene und verkündete Gesetz rechtens sei, kann doch der

102) Rechtsschutz, S.46/47

Vertrauensschutz nicht so weit gehen, daß der Bürger damit rechnen dürfte, das Gesetz werde wegen seiner verfassungsrechtlichen Bedenklichkeit¹⁰³⁾ auf ihn keine Anwendung finden. Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts ist zunächst einmal Vertrauen auf die tatsächliche Verwirklichung rechtzeitig erkennbarer Rechtsfolgen, nicht aber Vertrauen - das ja nicht mehr als eine bloße Hoffnung sein könnte - auf die Ungültigkeit des belastenden Steuergesetzes, solange dieses noch angewendet wird und angewendet werden darf, es sei denn, seine Mängel seien so offensichtlich, daß jeder Zweifel über die Verfassungswidrigkeit ausgeschlossen ist, was wohl kaum je der Fall sein wird¹⁰⁴⁾. Eine andere Auffassung wäre mit dem Entscheidungsmonopol des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungsmäßigkeit konstitutioneller Gesetze nicht zu vereinbaren. Erfolgt eine Korrektur, und sei sie auch rückwirkend, vor der Nichtigerklärung, dann besteht somit keine erhöht schutzwürdige Position des Einzelnen, dem ja damit keine zusätzliche Belastung aufgebürdet wird¹⁰⁵⁾. Dabei muß noch betont werden, daß es ohne Bedeutung ist, ob die befürchtete Ver-

103) Wobei schon zweifelhaft ist, ob in diesem Fall eine subjektive oder eine objektive Betrachtungsweise maßgebend sein soll

104) Das BVerfG hat dagegen in Bd.13, S.223 sogar "bei erkennbarer Mangelhaftigkeit" der alten Gesetzesfassung den Vertrauensgrundsatz in den Hintergrund gerückt; Beispielsfälle, bei denen "ein verständiger Staatsbürger mit der Anwendung des Gesetzes rechnen mußte", bringen BVerfG Bd.5, S.124, und BFH BStBl 1953, III, S.183

105) Offenbar ist dies der Fall, in dem das BVerfG davon spricht, der Bürger dürfe sich nicht auf einen durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen: vgl. Bd.7, S.89 ff., 94; Bd.13, S.206 ff; 213 und 261 ff., 271; Im Ergebnis ebenso am Beispiel eines konkreten Falles Hillert, DStR 1959, S.537/538.

fassungswidrigkeit im formellen oder im materiellen Inhalt des Gesetzes gesehen wird. Das wird erklärlich, wenn man sich folgendes vergegenwärtigt: Die Heilung formeller Mängel bewirkt keine Änderung des materiellen Inhalts, der letztlich die "Dispositionsrichtschnur" darstellt. Wo es sich um die Beseitigung einer rein "technischen Verfassungswidrigkeit" handelt, muß der Gesetzgeber weitergehende Befugnisse haben, als bei inhaltlichen Korrekturen¹⁰⁶⁾. Das Bestreben nach Heilung materieller Mängel hingegen ist als das Bestreben nach Beseitigung einer verfassungswidrigen Lage, also nach Herstellung eines verfassungsgerechten Zustands für sich schon Rechtfertigungsgrund, dessen Gewicht demjenigen des Vertrauensgrundsatzes selbst dann ebenbürtig ist, wenn durch die Rückwirkungsanordnung eine Ausdehnung auf bisher nicht erfaßte Tatbestände erfolgt¹⁰⁷⁾.

5) Die wirtschaftlich unbedeutende Belastung als Rechtfertigungsgrund:

Was den zuweilen vorgebrachten Einwand¹⁰⁸⁾ betrifft, zur Verfassungswidrigkeit wegen eines Verstoßes gegen die Rechtsstaatlichkeit reichten wirtschaftlich unbedeutende Belastungen nicht aus, sie müßten daher hingenommen werden, so ist sofort erkennbar, daß eine solche Begründung nicht in das System der bisherigen Interessenabwägungsgrundsätze hineinpaßt. Alle zuvor behandelten Fälle der Zulässigkeit waren dadurch gekennzeichnet, daß entweder kein Vertrauensschutz anzu-

106) Siehe dazu vor allem Antoniulli, aaO, S.22, aber auch Meyer-Cording, S.166

107) Irreparable Mängel machen naturgemäß auch hier die Rückwirkung nicht zulässig, ebensowenig wäre eine Ausdehnung auf rechtlich auf anderer Grundlage abgeschlossene Fälle zulässig.

108) Hamann, Grundgesetz, S.47; Hillert, aaO, S.538; Salzwedel, aaO, S.9

erkennen war oder daß gegenüber diesem ein mindestens gleichwertiges gesetzgeberisches Interesse an der Rückwirkung bestand. Dabei handelte es sich um objektive Merkmale. Demgegenüber läßt der Gesichtspunkt der wirtschaftlich geringfügigen Belastung den Vertrauensgrundsatz, jedenfalls dem Grunde nach, unberührt, schafft aber auch kein diesem gleichwertiges, für die Rückwirkung sprechendes Interesse. Man kann zu dieser Auffassung daher nur gelangen, wenn man die Zumutbarkeit als eigenen Maßstab heranzieht und behauptet, eine wirtschaftlich unbedeutende Belastung sei in jedem Fall zumutbar. Damit ist aber eine wirkliche Lösung nicht zu erreichen.

Der Begriff der Zumutbarkeit ist ein höchst subjektiver. Klein¹⁰⁹⁾ weist zutreffend darauf hin, daß eine finanzielle Belastung in einer gewissen Höhe in einem Fall durchaus noch unbedeutend sein kann, im anderen sehr wohl schon bedeutsam ist. Neben dieses, in der persönlichen wirtschaftlichen Situation liegende Moment tritt aber noch ein weiterer subjektiver Gesichtspunkt: die Frage der Geringfügigkeit muß nämlich auch noch nach dem Verhältnis der zusätzlichen Belastung zur bisherigen Besteuerung beurteilt werden; ein möglicherweise im allgemeinen und bei abstrakter Betrachtung als unbedeutend angesehener Betrag wird dadurch zu einem nicht mehr unbedeutenden, daß seine Höhe, mag sie auch absolut gesehen nicht erheblich erscheinen, in einem erkennbaren Mißverhältnis zur bisherigen Steuerhöhe steht. Aber auch insoweit verbietet sich eine einheitliche Beurteilung.

Die Interessenabwägung¹¹⁰⁾ muß jedoch, wie bereits früher deutlich wurde, von einer, abgesehen von

109) Die bisherige Rechtsprechung ... II S.23

110) Die Zumutbarkeit würde dann das Interesse des Einzelnen an Aufrechterhaltung der bisherigen Regelung beschränken

generellen, für alle gleichermaßen zutreffenden tatsächlichen Rechtsfolge Voraussetzungen, grundsätzlichen Situation ausgehen. Anderenfalls wäre, was undenkbar ist, das Gesetz in einem Fall nichtig, im anderen dagegen wirksam, je nachdem, wie es sich bei den einzelnen Betroffenen im konkreten Fall auswirkt. Im übrigen scheint es zweifelhaft, ob man den Gesichtspunkt der Geringfügigkeit als einen tragenden Rechtfertigungsgrund dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 24.7.1957¹¹¹⁾ entnehmen kann, wie dies zumeist geschieht. Dort wird er nur als zusätzliche Stütze herangezogen, kaum aber als ein das Ergebnis allein begründendes Argument¹¹²⁾. Sind aber die übrigen Rechtfertigungsgründe für sich schon geeignet, den Vertrauensschutz zurücktreten zu lassen, dann kann auf die Heranziehung des Gedankens von der unbedeutenden Belastung ohne weiteres verzichtet werden. Für sich allein ist er jedoch allenfalls mit dem ihm von Quack¹¹³⁾ beigelegten Inhalt relevant: Die Belastung muß so unbedeutend sein, daß sie vom Betroffenen überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden wäre, auch wenn er die spätere Rückwirkung schon früher gekannt hätte. Wäre nämlich die nachträglich auferlegte Belastung bei den früheren Maßnahmen nicht ins Gewicht gefallen, dann kann auch kein Vertrauensschutz bestehen, weil die Entschlußfreiheit nicht beeinträchtigt wurde, der ent-

111) Bd.7, S.89 ff., 94

112) Der maßgebende Passus: "Ein Abgabengesetz überschreitet durch seine Rückwirkung die rechtsstaatlichen Grenzen jedenfalls dann nicht, wenn die finanzielle Belastung voraussehbar, durch sachliche Erwägungen gerechtfertigt und im einzelnen unbedeutend ist." wird auch von Seifert, DStR 1959, S.466, so ausgelegt, daß alle drei Merkmale gegeben sein müssen.

113) DVBl 1962, S.294

scheidende Kausalzusammenhang also fehlt¹¹⁴⁾. Das muß aber in allen überhaupt in Frage kommenden Fällen so sein, Müßten Differenzierungen gemacht werden, so kann die Entscheidung nicht von der Frage abhängen, ob die Belastung unbedeutend ist. Dieser Gesichtspunkt ist als Kriterium der Zulässigkeit einer Rückwirkungsanordnung dann ungeeignet.

6) Der "Notstand" als Rechtfertigungsgrund:

Die Auffassung, im Bereich des Wirtschafts- und Steuerrechts müsse die Rückwirkung jedenfalls in Not- oder Krisenzeiten gerechtfertigt sein, ist häufig, zum Teil mit Verschiedenheiten in der Bezeichnung der Voraussetzungen - außergewöhnliche Notzeiten, äußerste Existenznot des Staates, echte Krisen- und wirkliche Notzeiten, außergewöhnlich gefährliche Situationen - anzutreffen¹¹⁵⁾. Überwiegend wird allerdings nicht genauer bezeichnet, was unter diesen Begriffen verstanden werden soll, zumal durchaus verschiedene Möglichkeiten denkbar sind. So könnte ein finanzieller Notstand gemeint sein oder auch der Zustand, den man als Staatsnotstand bezeichnet.

114) Die Kritik Quacks, aaO, an Scheerbarth, Monogr. S.51-71, dieser habe verkannt, daß der Bagatell-Gesichtspunkt nur eine Rolle spielen könne, wenn die Rückwirkung an Art.2 Abs.1 GG gemessen würde, bei der Prüfung nach rechtsstaatlichen Erwägungen aber entfallen müsse, erweist sich damit als unzutreffend.)

115) z.B. BFH BStBl 1952, III, S.25; Friedländer, StW 1953, Sp.266; Fritsch, Wpg, 1952, S.456; Gegerle, Diss. S.114; Klein, Monogr. S.62/63, mit weiteren Nachweisen in Fußn. 235/236; ders. in StW 1954, Sp.44; Köster, BB 1952, S.95; Kühn, Anm.6 zu § 2, AO; Loewer, StW 1953, Sp. 310; Mattern, JZ 1954, S.348; Paulick, Gutachten S.35; Schlensker, Diss. S.78; Vogel, Diss. S.128, DStZ A 1959, S. 112 und FR 1960, S.30

Erkennt man diese nahezu einhellige Meinung¹¹⁶⁾ dem Grundsatz nach als richtig an - und zu einem anderen Ergebnis kann die Interessenabwägung zunächst nicht führen - dann entsteht die Frage, wer verbindlich feststellt, ob und wann ein solcher Notstand vorliegt¹¹⁷⁾. Es liegt auf der Hand, daß das Rechtsstaatsprinzip auch hier klar umrissene Voraussetzungen für das Vorliegen eines derartigen Ausnahmefalles fordert, die es ermöglichen müssen, im konkreten Fall rechtliche Schlüsse über die Zulässigkeit der Rückwirkung zu ziehen. Dabei muß man davon ausgehen, daß das geltende Verfassungsrecht auch im Fall eines Staatsnotstands nicht die Außerkraftsetzung des Rechtsstaatsprinzips erlaubt¹¹⁸⁾, womit auch dann noch der grundgesetzliche Schutz der Rechtsposition des Einzelnen prinzipiell erhalten bleibt. Man sieht sich also auch hier vor die Notwendigkeit einer Interessenabwägung gestellt mit der Folge, daß die Rückwirkungsanordnung nur zulässig sein kann, wenn die Notstandslage ein Zurücktreten der Einzelinteressen gegenüber der Interessen der Allgemein-

116) Lediglich Eckhardt-Hillebrecht, S.86, lehnen die Zulässigkeit in diesen Fällen auch grundsätzlich ab, weil sie rechtlich irrelevanten Zweckmäßigkeitserwägungen entsprängen, und Friedrich, FR 1951, S.242, glaubt, die Zulässigkeit nur auf dem Weg über eine Gesetzesänderung herbeiführen zu können.

117) Loewer, aaO, Sp.310, will mit dem Hinweis auf dieses Problem, das er nicht löst, offenbar die Berechtigung des Ausnahmefalles in Frage stellen; es mag also grundsätzlich richtig sein, wenn Fritsch, aaO, S.456, die Rückwirkungsanordnung in "Notstandsvorschriften" für unbestritten zulässig hält, hinsichtlich der Voraussetzungen im einzelnen dürfte die Behauptung aber kaum zutreffen.

118) Art. 79 Abs. 3 GG

heit gebietet. Das kann nach dem, was bereits ausgeführt wurde, nur dann der Fall sein, wenn einerseits eine ernsthafte Gefährdung der Existenz des Staates und der geltenden Verfassung in greifbare Nähe gerückt ist, andererseits die dadurch entstandene Notlage gerade und nur durch die Rückwirkungsanordnung zu beseitigen ist. Deshalb unterliegt auch der Hauptfall, die Berücksichtigung finanzieller Interessen, der bereits früher behandelten, hier in der Weise zu ergänzenden Einschränkung, daß die Rückwirkung aus Gründen eines finanziellen Notstandes - sei dieser auch eine Folge eines allgemeinen Notstands - nur dann gerechtfertigt sein kann, wenn die Gefahr eines unmittelbar bevorstehenden Ruins des Staates droht und sämtliche sonst zu Gebot stehenden Möglichkeiten, den Finanzbedarf anderweitig, also auch durch in die Zukunft gerichtete Steuergesetze zu decken, erschöpft sind¹¹⁹⁾. Dieser Fall wird allerdings wohl kaum mehr als theoretische Bedeutung haben.

7) Sonstige "sachliche Rechtfertigungsgründe":

Die bisher dargestellten Fälle konnten nicht mehr sein als Beispielsfälle dafür, wie entweder das Fehlen einer schutzwürdigen Rechtsposition auf Seiten des Einzelnen oder wie das sich aus einer Interessenabwägung ergebende Gleich- oder Übergewicht der Interessen der Allgemeinheit zu einer Zulässigkeit der Rückwirkung führt. Die denkbaren tatsächlichen Gestaltungen sind zu vielfältig, als daß eine vollständige Aufzählung aller möglichen

119) So auch Klein, Monogr. S.63; Köster, aaO; Vogel, Diss. S.128 und DStZ A 1959 S.112; dagegen meinen Eckhardt-Hillebrecht, S.70, dieser Fall rechtfertige eine generelle Ausnahme nicht. Ihre Betrachtungsweise ist vom Standpunkt der Interessenabwägung her nicht zutreffend, da diese generelle Ausnahmen überhaupt nicht gestattet, sofern nicht eine schutzwürdige Rechtsposition des Einzelnen fehlt, was hier nicht der Fall ist.

Konfliktsfälle und ihrer Lösungen erstrebt werden könnte. Immerhin hat die bisherige Untersuchung gezeigt, daß mit dem Oberbegriff "sachliche Rechtfertigungsgründe für die Rückwirkung"¹²⁰⁾ abstrakt alle diejenigen Konfliktsfälle zu erfassen sind, bei denen dem Gesetzgeber der Weg einer Rückwirkungsanordnung auch dann offen steht, wenn dadurch der Vertrauensschutz des Einzelnen berührt wird, sofern dabei kein Eingriff in rechtlich abgeschlossene Sachverhalte vorliegt. Umschreibt man diesen Oberbegriff nun als: Gesichtspunkte, die aus Gründen der Schaffung, Wiederherstellung oder Aufrechterhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung, insbesondere des Sozialstaatsprinzips die Rückwirkungsanordnung gebieten, oder sie als adäquates Mittel zur Erreichung eines verfassungsgerechten Zustands deshalb nahelegen, weil auf weniger einschneidende Weise der erstrebte, verfassungsrechtlich relevante Erfolg nicht zu erzielen ist, so kann das als Richtschnur dessen gelten, was ganz allgemein bei der Interessenabwägung als für die Zulässigkeit der Rückwirkung beachtlich zu berücksichtigen ist. Es wird damit auch der Fall erfaßt, den das Bundesverfassungsgericht, ebenfalls in Form einer Generalklausel, mit dem Hinweis auf "zwingende Gründe des Gemeinwohls, die dem Gebot der Rechtssicherheit übergeordnet sind" umschreibt¹²¹⁾. Zugleich kann damit die Frage auf sich beruhen, ob dieses Gericht in späteren Urteilen noch die "sachliche Rechtfertigung" als entscheidenden Begriff für die Abgrenzung angesehen

120) Die Forderung, die Rückwirkung müsse "sachlich gerechtfertigt sein", ist vom BVerfG erstmals in der Entscheidung Bd.7, S.89 ff, aufgestellt worden; vgl. dazu Seifert, DStR 1959, S.466, und Quack, DVBl 1962 S.293

121) Vgl. Bd.2 S.380 ff., 405; Bd.13, S.206 ff, 214 und 261 ff, 272

hat;¹²²⁾ denn auch zwingende Gründe des Gemeinwohls sind nichts anderes als sachliche Rechtfertigungsgründe im genannten Sinn. Zweckmäßigkeitserwägungen oder Gesichtspunkte rein formeller Natur, wie etwa auch das Bestreben, vermittels der Rückwirkung einen Ausgleich für die Schwerfälligkeit des Gesetzgebungsverfahrens zu schaffen, können hingegen niemals für sich allein zu einer Zulässigkeit der Rückwirkungsanordnung führen, wenn nicht hinter ihnen materielle Argumente von verfassungsrechtlichem Gewicht erkennbar sind.

122) Siehe dazu Kimminich, JZ 1962, S.524

§ 21 Die Interessenlage bei der "unechten Rückwirkung"

Die bisherige Betrachtung bezog sich auf die sogenannte echte Rückwirkung, d.h. auf Gesetze, die in tatsächlich bereits abgeschlossene Fälle nachträglich Eingriffe vornehmen. Versteht man den Ausdruck "abgeschlossener Tatbestand" in dem hier vertretenen, subjektiven Sinn¹⁾, also als Abschluß derjenigen, vom Einzelnen abhängigen tatsächlichen Vorgänge, die erforderlich und geeignet sind, eine bestimmte, nämlich die später mit Rückwirkung zu ändernde Rechtsfolge auszulösen, so werden dadurch die Fälle unechter Rückwirkung zwar seltener werden als bei Anwendung objektiver Abgrenzungsmerkmale, jedoch nicht ganz wegfallen. Um eine unechte Rückwirkung handelt es sich danach dann, wenn zwar bereits Vorkehrungen getroffen wurden, die eine bestimmte steuerliche Rechtsfolge auslösen sollen, diese Vorkehrungen aber noch nicht so weit gediehen sind, daß der steuerlich maßgebende Tatbestand auch schon ohne Hinzutreten weiterer subjektiver Voraussetzungen erfüllt wäre. Hier bedarf es also noch der Verwirklichung zusätzlicher, vom Willen des Steuerpflichtigen oder seiner Tätigkeit abhängiger Voraussetzungen. Deshalb enthält z.B. ein Umsatzsteuergesetz, das eine auf gewisse Zeit befristete Steuervergünstigung vorzeitig widerruft²⁾ insofern eine unechte Rückwirkung, als ein Unternehmer gerade im Hinblick auf die Vergünstigung und ihre voraussichtliche Zeitdauer Dispositionen getroffen hat, die darauf angelegt waren, die Steuervergünstigungen während der gesamten, im

1) Vgl. dazu oben § 3

2) Vgl. den von FG Brämen mit Urteil vom 8.11.1963 - II 50/63 - DStZ B 1964, S.119 f, entschiedenen Fall; ein ähnliches Beispiel bringt Friedrich, StW 1951, Sp.85, der auf die unerfreulichen Auswirkungen hinweist, mit denen ein solches Gesetz verbunden sei.

ursprünglichen Gesetz vorgesehenen Zeit zu erlangen. Die Tatsache, daß die zur Inanspruchnahme der Vergünstigung erforderlichen Umsätze noch nicht für den gesamten in Frage kommenden Zeitraum getätigt waren, hindert die Annahme, es läge eine echte Rückwirkung vor. Stellt man jedoch auch auf den Zeitpunkt der beginnenden Tatbestandsverwirklichung ab und betrachtet man diesen Fall im Hinblick auf den sachlichen Gehalt des Vertrauensgrundsatzes, so erscheint es nicht abwegig, die Möglichkeit in Erwägung zu ziehen, dieser Grundsatz könnte auch durch Steuergesetze mit unechter Rückwirkung verletzt werden³⁾. Das wird dann ganz besonders deutlich, wenn man diesen Fall an der Forderung Lerches⁴⁾ mißt, das Vertrauen des wirtschaftenden Bürgers auf eine gewisse Kontinuität, auf eine Struktur-gerechtigkeit, müsse heute verfassungsrechtlich honoriert werden. So hat denn auch das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich darauf hingewiesen⁵⁾, daß sich aus dem Prinzip der Rechtssicherheit verfassungsrechtliche Grenzen auch bei unechter Rückwirkung, d.h. bei Einwirkung auf Tatbestände, deren Verwirklichung begonnen hat, ergeben⁶⁾.

3) Siehe auch Scheerbarth, Monogr. S.87

4) DÖV 1961, S.488

5) Bd.11, S.139; Bd.13, S.278 und S.283, sowie Bd.14, S.288 ff., 297 = NJW 1963, S.30, und NJW 1963, S.852

6) So selbstverständlich, wie Gegerle, Diss. S.8, Vogel, Diss. S.20/24, und offenbar auch Littmann, Einkommensteuerrecht, 7.Aufl., S.776, meinen, ist also die Zulässigkeit eines Gesetzes mit unechter Rückwirkung keineswegs; mit diesem Vorbehalt müssen auch die Ausführungen Krügers, Allgemeine Staatslehre, S.288, versehen werden, wonach das Gesetz mit unechter Rückwirkung lediglich eine Aktualisierung des seinerzeit gemachten Vorbehalts künftiger abweichender Regelung bedeutet.

Gegenüber der Rechtslage bei Gesetzen mit echter Rückwirkung muß allerdings ein entscheidender Unterschied gemacht werden, da die Interessenlage eine weitgehend andere ist: Einerseits ist das gesetzgeberische Interesse an der Anpassungsfähigkeit, an der Berücksichtigung späterer tatsächlicher Veränderungen hier erheblich höher zu bewerten, weil anderenfalls jegliche Elastizität, die man wohl als ein durch den Gerechtigkeitsgedanken gebotenes Element wird ansehen müssen, jedenfalls bei Dauertatbeständen verloren ginge und das einmal gesetzte Recht weitgehend erstarren würde⁷⁾. Zum anderen wiegt der Grundsatz des Vertrauensschutzes geringer, weil die nachteiligen Folgen der Rückwirkung in solchen Fällen nie das Ausmaß erreichen können, wie bei abgeschlossenen Tatbeständen. Denn gerade im Abschluß, der für das zu beurteilende Gesetz das Moment der Nachträglichkeit begründet, liegt der entscheidende Anhaltspunkt, der dem Betroffenen in erster Linie Anlaß zu der Annahme gibt, der Gesetzgeber werde nicht mehr in das Ergebnis seiner zu Ende geführten Dispositionen eingreifen und werde früher erlaubtes Tun nun nicht mehr mißbilligen.

Diese Gewichtsverteilung, die allein es schon rechtfertigt, entgegen Wiegand⁸⁾ an der begrifflichen Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung festzuhalten, hat zur Folge, daß ein Gesetz mit unechter Rückwirkung nur dann einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip enthält, wenn der in ihm angeordnete Eingriff ohne ausreichenden Anlaß erfolgte. Das ist immer dann der Fall, wenn ausschließlich fiskalische Gesichtspunkte für die Verschlechterung der Rechtslage maßgebend sein sollen, weil auch hier der Grundsatz der Verhältnis-

7) Vgl. dazu Scheerbarth, S.87/88; BFH BStBl 1960, III, S.174 = Bd.70, S.464

8) SGb 1961, S.293

mäßigkeit zu dem Ergebnis führt, der Gesetzgeber müsse auf den Weg der Besteuerung ausschließlich zukünftiger Sachverhalte verwiesen werden, wenn anderenfalls der Vertrauensgrundsatz, und sei er auch von minderem Gewicht, berührt würde. Die unechte Rückwirkung ist aber auch dann nicht zulässig, wenn bei Gesetzen mit außerfiskalischer Zielsetzung die tatsächlichen Verhältnisse, die den Anlaß für die Gewährung der bisherigen Vergünstigung oder, generell, für die bisherige Besteuerung bildeten, sich nicht so wesentlich geändert haben, daß eine Anpassung an die veränderte Situation wenn nicht geboten, so doch zumindest vertretbar und mit dem Hinweis auf die gesetzgeberischen Aufgaben ausreichend erklärbar erschiene. Eine solche Anpassung ist dann nicht erforderlich, wenn sich nur die Anschauungen oder die Erkenntnisse gewandelt haben, also eine unveränderte Lage jetzt nur anders beurteilt wird als früher⁹⁾. Auch hier ist die Rückwirkungsanordnung unzulässig, weil sie nicht ausreichend gerechtfertigt werden kann.

9) Scheerbarth, Monogr. S.101

§ 22 Sonstige Einzelfragen

I. Die Notwendigkeit einer Häufung von Gründen, die für die Zulässigkeit sprechen:

Tipke-Kruse¹⁾ und Quack²⁾ interpretieren die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dahin, daß die Rückwirkung mit dem Rechtsstaatsprinzip nur dann vereinbar sei, wenn die drei Voraussetzungen: Vorhersehbarkeit, sachliche Berechtigung und unbedeutende Belastung gehäuft vorliegen³⁾. Dem kann jedoch nicht zugestimmt werden. Es ist bereits erörtert worden⁴⁾, daß zwar die unbedeutende Belastung für sich allein die Rückwirkungsanordnung nicht zu rechtfertigen vermag, daß ihr aber andererseits neben sonstigen Rechtfertigungsgründen ebenfalls kein entscheidendes Gewicht beigemessen werden kann, sie dort also entbehrlich erscheint. Was das Verhältnis von Vorhersehbarkeit und sachlicher Berechtigung, diese verstanden als Oberbegriff aller Rechtfertigungsgründe, betrifft, so ergibt sich die Tatsache, daß beide nicht nebeneinander aufzutreten brauchen, ja nicht einmal auftreten können, daraus, daß beide Voraussetzungen ihrer Systematik nach nicht zueinander passen. Denn, wie wir bereits wissen, schließt die Vorhersehbarkeit die Interessenabwägung aus, die sachliche Berechtigung hingegen ist gerade ein für die Interessenabwägung notwendiger und entscheidender Gesichtspunkt. Ist das Gesetz vorhersehbar, dann besteht kein schutzwürdiges Vertrauen und damit auch kein Grund, der gegen die Zulässigkeit der Rückwirkungsanordnung

1) Rdn.5 zu § 2 AO.

2) AaO, S.293 und 294

3) Maunz-Dürig, Art.2 Abs.1, Rdn.47 Fußn.2, würden es begrüßen, wenn man die Zulässigkeit künftig von dieser dreifachen Voraussetzung abhängig machen würde.

4) Siehe oben § 20, III 5)

sprache. Es bedarf dann nicht der zusätzlichen Rechtfertigung durch weitere sachliche Gründe. Ist die gesetzliche Regelung hingegen nicht voraussehbar, so ist damit doch nichts über ihre Wirksamkeit ausgesagt, da die Prüfung der Rechtfertigungsgründe immer noch ergeben kann, daß das Gesetz gültig ist, nämlich dann, wenn die gesetzgeberischen Interessen denen des Bürgers mindestens gleichwertig sind. So gesehen, ist ein Nebeneinander beider Voraussetzungen nicht nur nicht zu fordern, sondern nicht einmal denkbar.

II. Der Erlaß rückwirkender Verordnungen:

Soweit zu einem Steuergesetz mit Rückwirkung eine Verordnung erlassen werden soll, kann im Prinzip nichts anderes gelten, als was als Voraussetzung für die Zulässigkeit des rückwirkenden Gesetzes selbst zu fordern ist. Wenn daher die ermächtigende Norm selbst schon eine Rückwirkungsanordnung enthält, muß zunächst diese geprüft werden. Hält sie den dargestellten Anforderungen nicht stand, dann fehlt der Verordnung jedenfalls für die Zeitspanne die Rechtsgrundlage, für die sich das Gesetz Rückwirkung beilegen wollte. Hält sie jedoch stand, dann bedarf auch die Verordnung ihrerseits nicht des die Rückwirkung rechtfertigenden Grundes. Enthält das Gesetz selbst hingegen keine Rückwirkung, sondern nur eine Ermächtigung hierzu, dann müssen die Zulässigkeitskriterien der Rückwirkung Maßstab nicht des Gesetzes, sondern der Verordnung sein. Das ergibt sich daraus, daß der Gesetzgeber der Verwaltung keine Befugnisse übertragen darf, die inhaltlich über das hinausgehen, was ihm selbst erlaubt ist.⁵⁾ Daß innerhalb dieses Rahmens eine Verordnung mit Rückwirkung erlassen werden darf, kann nicht bestritten werden⁶⁾. Lediglich aus dem durch Art.80

5) Meyer-Cording, JZ 1952, S.161

6) Vgl. Württ.-Bad. VGH, DStR 1952, S.270

Abs.1 GG für jede Verordnung bedingten zusätzlichen Erfordernis einer ausreichenden Ermächtigung ergeben sich zwei weitere Einschränkungen: Einmal muß das Gesetz selbst eine eindeutige Ermächtigung zum Erlaß gerade einer rückwirkenden Verordnung enthalten⁷⁾, zum anderen darf die Verordnung sich keinesfalls über den Zeitpunkt des Inkrafttretens der gesetzlichen Ermächtigung, auf der sie beruht, hinaus rückwirkende Kraft beilegen⁸⁾. Die Mißachtung dieser beiden Gebote müßte die Verordnung wegen Überschreitung der gesetzlichen Ermächtigung an Art. 80 GG scheitern lassen, selbst wenn für die darin angeordnete Rückwirkung Gründe sprechen sollten, die bei formellen Gesetzen als Rechtfertigungsgründe anzuerkennen wären. Die Prüfung muß sich also auf folgende Fragen erstrecken:

- a) Enthält die gesetzliche Grundlage (neben den sonstigen Voraussetzungen des Art.80 Abs.1 GG) eine ausdrückliche Ermächtigung zum Erlaß der Rückwirkungsanordnung? Wenn dies bejaht wird:
- b) Gibt die Verordnung als Tag ihres Inkrafttretens einen Zeitpunkt an, der innerhalb des durch das ermächtigende Gesetz gesteckten Rahmens liegt?
Bejahendenfalls:
- c) Enthält die gesetzliche Grundlage selbst eine Rückwirkung? Wenn ja: Ist diese durch Rechtfertigungsgründe gedeckt? Wenn nein: Kann die Verordnung selbst in Hinblick auf die an Gesetze mit Rückwirkung zu stellenden Anforderungen Bestand haben?

Erst wenn eine dieser beiden Möglichkeiten ebenfalls zu bejahen ist, sind alle Voraussetzungen für die Gültigkeit der Verordnung erfüllt.

7) Eckhardt-Hillebrecht, S.18, Friedrich, StW 1951, Sp.111; Heßdörfer, Der Rechtsstaat, S.115; Loewer, StW 1952, Sp.168; Scheerbarth, Monogr. S.90
8) Eckhardt-Hillebrecht, S.18; Peters, Lehrbuch, S.81 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung in Fußn.1; Scheerbarth, Monogr. S.90

III. Die Folgen unzulässiger Rückwirkungsanordnung:

Die Frage, welches Schicksal ein Gesetz erleidet, dessen Rückwirkungsanordnung als nicht im Einklang mit der Verfassung stehend festgestellt wurde, ist an Hand des § 139 BGB als des Ausdrucks eines allgemeinen, auch im Bereich des gesamten öffentlichen Rechts geltenden Grundsatzes unschwer zu lösen. Danach ist das gesamte Gesetz, mithin auch der in die Zukunft gerichtete Teil, nichtig, wenn nicht Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß es auch ohne die Rückwirkung erlassen worden wäre. Solche Anhaltspunkte werden fast durchwegs gegeben sein, da jedes Steuergesetz auch der Deckung des Finanzbedarfs dient und dieser Gesichtspunkt regelmäßig für die Annahme spricht, der Gesetzgeber hätte das Gesetz, wenn er die Unzulässigkeit der Rückwirkung gekannt hätte, auch ohne diese erlassen, um den finanziellen Ausfall möglichst gering zu halten. Anders liegt der Fall dort, wo eindeutig außerfiskalische Gründe im Vordergrund stehen: Dort ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang der durch das Gesetz erstrebte Erfolg auch ohne Berücksichtigung der Rückwirkungsanordnung noch zu erzielen ist. Führt diese Prüfung zu dem Ergebnis, daß gerade die Rückwirkung, und im wesentlichen nur sie, entscheidend für den Erlaß des Gesetzes war, dann ist das ganze Gesetz nichtig. Erfüllt hingegen das Gesetz auch ohne die Rückwirkung immer noch zumindest einen Teil der ihm zugedachten Aufgabe, so ist anzunehmen, daß es auch ohne die Rückwirkungsanordnung erlassen worden wäre und dann als in die Zukunft gerichtetes Gesetz gültig ist. Maßgebender Zeitpunkt ist dann der Tag des Zustandekommens des Gesetzes⁹⁾, weil mit diesem die Vorhersehbarkeit eingetreten, mithin die Verfassungswidrigkeit weggefallen ist.

9) Art. 78 GG

§ 23 Das Gewolltsein der zulässigen Rückwirkung

Voraussetzung für die Prüfung der Frage, ob eine Rückwirkungsanordnung im Einzelfall Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung ist, ist zunächst einmal die Feststellung, daß das Gesetz überhaupt eine solche Rückwirkungsanordnung enthält. Diese Feststellung ist nicht immer ohne Schwierigkeiten zu treffen; denn nicht jedes Gesetz enthält einen eindeutigen Hinweis auf seine Rückwirkung, ja oft nicht einmal Bestimmungen darüber, wie der Übergang von der bisherigen auf die durch das betreffende Gesetz zu schaffende Rechtslage vor sich gehen soll. Der Streit entzündet sich zuweilen schon an der Frage, ob überhaupt eine Rückwirkung gewollt ist¹⁾.

Dazu hat sich folgende Auffassung herausgebildet: Im Zweifel hat ein neuer Rechtssatz keine rückwirkende Kraft²⁾. Die Rückwirkung stellt eine eng auszulegende Ausnahme dar³⁾. Nicht sie ist zu vermuten, sondern umgekehrt, die Nichtrückwirkung⁴⁾. Diese Vermutung gilt nur dann nicht, wenn die Rückwirkung ausdrücklich⁵⁾ angeordnet ist⁶⁾ oder wenn sie sich aus dem Gesetz sonst eindeutig entnehmen läßt, weil dieses anderenfalls

1) "Das Gewolltsein der zulässigen Rückwirkung" wie es Jellinek, Verwaltungsrecht, S.143, nennt, oder, nach Scheerbarth, Monogr. S.94. "die deutende Regel".

2) Jellinek, aaO; Forsthoff, Lehrbuch S. 257; Meyer-Cording, aaO, S.161

3) Klein, Monogr. S.28

4) Das ergibt sich deutlich aus BVerfG Bd.11, S.148 = BB 1960, S.955 und aus BGHZ Bd.3, S.84, wo trotz gegenteiliger Gesetzesbestimmung aus dem Sinn der Vorschrift die Nichtrückwirkung gefolgert wird; a.A. nur Pfeiffer, Diss. S.53, dessen Ansicht auf einer nicht zutreffenden Vorwegnahme der Interessenabwägung beruht.

5) "Das Gesetz tritt (rückwirkend) zum in Kraft"

6) BGHZ Bd.3, S.84; Bd.7, S.166; Bd.14, S.208, alle mit Nachweisen; Friedrich, StW 1951, Sp.110, Loewer, StW 1952, Sp.169

keinen oder einen dem gewollten gegenteiligen Sinn ergäbe⁷⁾. Das ist vor allem der Fall bei Stichtagsgesetzen, die steuerliche Folgen an einen einzigen Zeitpunkt der Vergangenheit knüpfen; hier bedarf es um die Rückwirkung zu erkennen, keines ausdrücklichen Hinweises im Gesetz.

Eine Gesetzesbestimmung enthält also nur dann eine (echte oder unechte) Rückwirkung, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist oder wenn sie sich in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise aus dem Inhalt des Gesetzes, insbesondere seinem Geltungsbeginn entnehmen läßt.

7) BayVerfGH Bd.6, S.100; BGHZ Bd.14, S.208, und NJW 1962, S.2051; BSG Bd.3, S.132; BVerwG Bd.1, S.16 und Bd.5 S.124; BFH BStBl 1953 III, S.111 = BB 1953, S.317 = StW 1953, Nr.91 = FR 1953, S.306; dagegen hat das Landgericht Stade diese eng begrenzten Ausnahmen in seinem Beschluß vom 2.8.1962 NJW 1962, S.2065, verkannt und ist dadurch zu einer unzutreffenden Auslegung der Neufassung des § 644 ZPO gekommen; wie hier auch Dürschke, StW 1953, Sp.363; Vogel, Diss. S.31/32; LG Stuttgart, NJW 1962, S.2066

§ 24 Zusammenfassung

I. Das Ergebnis der Untersuchung:

Das Ergebnis der Untersuchung läßt sich wie folgt zusammenfassen:

- 1) Ein generelles Verbot rückwirkender Steuergesetze kann dem Grundgesetz nicht entnommen werden.
- 2) Einzige Rechtsgrundlage, deren Heranziehung für die verfassungsrechtliche Beurteilung rückwirkender Steuergesetze (und damit auch zugleich für die wirtschaftliche Beurteilung, weil die verfassungsrechtlichen Konsequenzen aus den wirtschaftlichen Folgeerscheinungen zu ziehen sind) in Frage kommt, ist, von atypischen Ausnahmen abgesehen, das in Art. 20 Abs. 3 GG enthaltene Rechtsstaatsprinzip, gewöhnlich in der Form des Schutzes des Vertrauens auf den Bestand des geltenden Rechts, im Fall des rückwirkenden Eingriffs in rechtlich abgeschlossene Tatbestände auch in Gestalt des Prinzips der Gewaltenteilung.
- 3) Daraus ist jedoch nicht auf eine absolute Unzulässigkeit zu schließen. Es sind tatsächliche Gegebenheiten denkbar, bei denen auch das rückwirkende Steuergesetz als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung anzuerkennen und damit gültig ist. Wann das der Fall ist, kann nur an Hand der konkreten Einzelheiten geprüft werden und setzt entweder die Feststellung voraus, daß das Vertrauen des Einzelnen nicht schutzwürdig ist oder stellt das Ergebnis einer Abwägung der gegensätzlichen, beteiligten Interessen dar, die gezeigt hat, daß beide gleichwertig sind oder daß dem Interesse an der Rückwirkungsanordnung ein Übergewicht zukommt. In beiden letzteren Fällen kann sich der Gesetzgeber für die Rückwirkung entscheiden, ohne verfassungswidrig zu handeln, muß es aber wegen seiner Gestaltungsfreiheit nicht tun. Die Ab-

hängigkeit einer allen Beteiligten gerecht werdenden Lösung von der Vornahme einer Interessenabwägung zeigt auch, daß das zu lösende Problem nicht in der Rückwirkung selbst als einem abstrakt-logischen Begriff liegt, sondern in einer möglichen Beeinträchtigung einer schutzwürdigen Rechtsposition, die einem der am Interessenkonflikt Beteiligten zuzuerkennen ist. Generellere Regeln lassen sich nicht aufstellen.

4) Man kann eine Vermutung weder für noch gegen die Zulässigkeit der Rückwirkung aufstellen. Man kann auch nicht sagen, die Vorteile der Rückwirkung seien im Einzelfall gewöhnlich geringer als der für das Ganze damit verbundene Nachteil¹⁾ oder, der Vergleich der kollidierenden Interessen müsse in aller Regel zu Gunsten derjenigen des Staates als der objektiv wertvolleren ausfallen²⁾. Solche Vermutungen sind weder nötig, weil genügend Abwägungsgesichtspunkte zur Verfügung stehen, noch werden sie der Vielzahl möglicher Interessengegensätze gerecht. Die einzige Vermutung, die eine Rolle spielt, ist diejenige, daß man im Zweifel davon ausgehen kann, ein unvorhersehbar rückwirkendes Gesetz verletze stets den Vertrauensschutz des Bürgers. Diese Vermutung enthebt aber nicht von der Vornahme der Interessenabwägung. Daher führt auch die Aufstellung eines Regel- = Ausnahmeverhältnisses nicht weiter.

5) Der verfassungsgerichtliche Rechtsschutz gegenüber rückwirkenden Steuergesetzen ist durch Art.2 Abs.1 GG auch dann gewahrt, wenn "verfassungsmäßige Ordnung" als Inbegriff aller mit der Verfassung in Einklang

1) Eckhardt-Hillebrecht, S.87; Klein, Monogr. S.57; Peters, Lehrbuch, S.82; dagegen Mattern, JZ 1954, S.349

2) Paulick, Gutachten, S.17/18, und ZfGStaatsW aaO, S.490, sowie StbJb 1957/58, S.90

stehenden Normen verstanden wird. Ein gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoßendes Gesetz gehört nicht der verfassungsmäßigen Ordnung an, der durch dieses Gesetz veranlaßte Eingriff in die durch Art.2 GG geschützte wirtschaftliche Entfaltungsfreiheit hat eine Verletzung des Art.2, also eines Grundrechts zur Folge, die im Wege der Verfassungsbeschwerde³⁾ verfolgt werden kann.

II. Der Vorschlag einer gesetzlichen Regelung:

Friedrich⁴⁾ und Mondorf⁵⁾ haben vorgeschlagen, auch für das Steuerrecht ein generelles Verbot rückwirkender Gesetze in das Grundgesetz oder in die steuerlichen Verfahrensvorschriften aufzunehmen. Klein⁶⁾ und Seifert⁷⁾ haben dem jedoch mit Recht widersprochen. Eine Aufnahme in einfache Steuergesetze wäre wirkungslos, weil sich jedes neue Gesetz darüber hinwegsetzen könnte⁸⁾ und eine verfassungsrechtliche Ergänzung ist nach allem, was die Untersuchung gezeigt hat, nicht angebracht. Denn sie könnte nur, soll sie einen "Fortschritt" hinsichtlich der sofortigen Feststellbarkeit ihres Anwendungsbereichs bringen, die Rückwirkung ausnahmslos verbieten und damit einen Teil der in Frage kommenden Interessen in einer nicht angemessenen Weise in den Hintergrund treten lassen. Außerdem wäre mit

3) § 90 BVerfGG

4) FR 1951, S.242

5) StbJb 1951, S.32

6) Monogr. S.64

7) DStR 1959, S.465

8) Vgl. Klein, Monogr. S.65

dem dadurch bewirkten Wegfall der Notwendigkeit eine Interessenabwägung vorzunehmen und die verschiedenen im Spiel stehenden gegensätzlichen Komponenten ihrem Gewicht nach gegeneinander abzuwägen, ein Erfordernis beseitigt, dessen Vorteil gerade darin besteht, eine im Sinn des materiellen Gerechtigkeitsgedankens erheblich bessere, weil anpassungsfähigere Lösung zu ermöglichen, als sie durch eine starre gesetzliche Regelung zu erreichen wäre, die für die Berücksichtigung von Eigenheiten und Besonderheiten des konkreten Falles keinen Spielraum läßt.

L e b e n s l a u f

Am 5.12.1934 wurde ich als Sohn des Rechtsanwalts und jetzigen Honorarprofessors Dr. Roland Löhlein in München geboren. Dort blieb ich bis zum März 1943 und besuchte vom Herbst 1941 an zunächst die 1.Klasse der Volksschule an der Schulstraße, dann vom September 1942 bis März 1943 die Volksschule am Dom-Pedro-Platz. Dann erfolgte die Evakuierung nach Widderberg am Pilsensee, wo ich bis zum August 1957 lebte. Ich besuchte von dort aus zunächst die Volksschule in Herrsching bis einschließlich der 4.Klasse, sodann die 1.Klasse einer privaten Oberrealschule, ebenfalls in Herrsching, und vom Herbst 1946 an das Humanistische Gymnasium in München-Pasing, an welchem ich im Juni 1953 das Abitur ablegte.

Vom Wintersemester 1953/54 an studierte ich an der Universität München Rechtswissenschaft, unterbrach das Studium allerdings im Sommersemester 1954, wo ich für einige Monate ein College in London besuchte. Im Oktober 1957 legte ich dann die schriftliche, im Dezember des gleichen Jahres die mündliche erste juristische Staatsprüfung ab. Vom 1.2.1957 an war ich Rechtsreferendar und legte im Dezember 1961 den schriftlichen, am 11.April 1962 den mündlichen Teil der großen juristischen Staatsprüfung ab. Seit 25.Mai 1962 bin ich als Rechtsanwalt bei den Landgerichten München I und II zugelassen und bin hauptsächlich auf dem Gebiet des Steuerrechts tätig.

